



UNIVERSITETET I AGDER

Vesentlighetsgrenser i et brukerperspektiv

Vesentlighetsfastsettelse og hvordan regnskapsbrukere oppfatter vesentlighetsbegrepet i revisjon

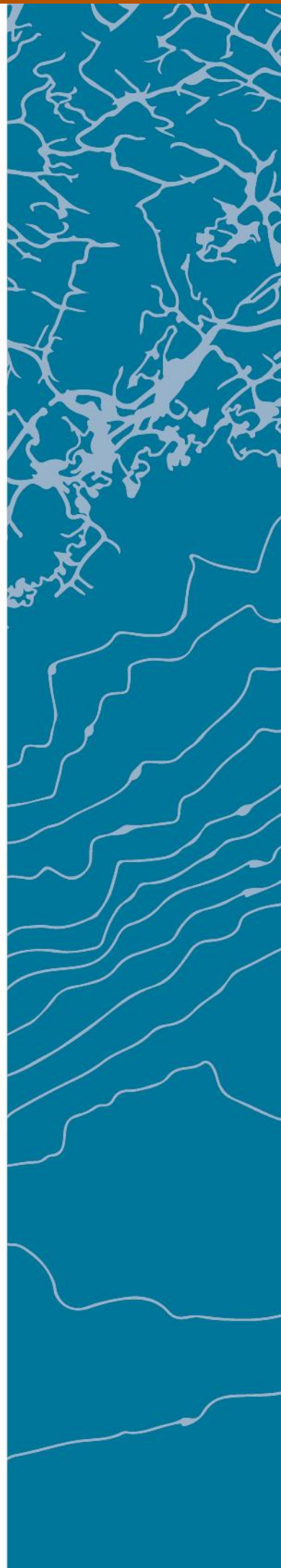
MARTHE LANDELIUS & MARTE BIRKELAND SANDVOLL

VEILEDER

Lars Atle Kjøde

Universitetet i Agder, 2018

Handelshøyskolen ved UiA



Forord

Denne masteroppgaven markerer slutten på et toårig masterprogram i regnskap og revisjon – siviløkonom ved Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder. Oppgaven gir totalt 30 studiepoeng og er skrevet i siste semester, våren 2018.

Vi har valgt å skrive en masteroppgave innenfor revisjon da vi finner fagene interessante og utfordrende. Temaet for oppgaven er vesentlighet. Hensikten med oppgaven er å belyse hvordan regnskapsbrukere oppfatter vesentlighetsbegrepet.

Arbeidet med oppgaven har vært spennende og gøy, men også krevende. Det har vært en lærerik prosess som har gitt oss dypere innsikt i revisjon og vesentlighet både teoretisk og praktisk. Læringen og erfaringen vi har opparbeidet oss vil vi ta med oss videre ut i arbeidslivet.

I forbindelse med masteroppgaven er det flere personer som må takkes. Vi ønsker først og fremst å rette en takk til vår veileder, Lars Atle Kjøde, for alle gode råd og innspill. Videre vil vi takke Geir Haaland for forslaget til problemstilling samt hans engasjement for studiet gjennom forelesninger. Til slutt vil vi takke alle informantene som har tatt seg tid til å delta i undersøkelsen. Det er dere som har gjort denne oppgaven mulig å gjennomføre.

Kristiansand, mai 2018.

Marthe Landelius og Marte Birkeland Sandvoll

Sammendrag

Hovedformålet med oppgaven har vært å undersøke regnskapsbrukeres oppfatning av vesentlighetsbegrepet i revisjon. Vesentlighetsbegrepet benyttes for å avgjøre betydningen av feilinformasjon i regnskapet og er derfor et fundamentalt utgangspunkt for revisjonen.

De siste tiårene har det blitt utført mer forskning på vesentlighet enn det har blitt gjort tidligere. Forskning knyttet til regnskapsbrukeres oppfatning av vesentlighetsbegrepet er imidlertid begrenset og av eldre karakter. Vi ønsker derfor at vår oppgave skal belyse regnskapsbrukeres oppfatning av vesentlighetsbegrepet og påvirke at regnskapsbrukeres forståelse blir satt mer i fokus. Problemstillingen vil bli belyst gjennom tidligere forskning og relevant litteratur og for å besvare oppgavens problemstilling har vi benyttet både kvalitativ og kvantitativ metode. Vi har gjennomført dybdeintervju med to revisorer og foretatt en spørreundersøkelse av fem regnskapsbrukere. I tillegg ble informantene bedt om å løse en praktisk case.

Oppgaven starter med en kort presentasjon av bakgrunnen for revisjon, historisk utvikling og tidligere forskning. Videre blir relevant teori presentert etterfulgt av metode for datainnsamling. Deretter presenteres og analyseres funnene før det avslutningsvis konkluderes og gis et forslag til videre forskning.

Undersøkelsen viser at revisorenes oppfatning er at regnskapsbrukere ofte har lite kunnskap og informasjon om hvordan revisor tar i bruk vesentlighetsgrenser i revisjonen. Videre viser spørreundersøkelsen at regnskapsbrukernes kunnskap om vesentlighetsbegrepet er av varierende karakter, men at samtlige ønsker mer informasjon om begrepet. Samtlige regnskapsbrukere finner det også nyttig at vesentlighetsgrensen(e) brukt av revisor under revisjonen blir presentert i revisjonsberetningen. Caset viser at regnskapsbrukerne har en lavere toleranse for vesentlig feilinformasjon enn det revisorene legger til grunn ved løsningen av det praktiske caset. Det var stor variasjon i fastsettelsen av totalvesentlighetsgrensen og ytterpunktene viser at revisor B satt en totalvesentlighetsgrense på kr 440 000, mens regnskapsbrukerne E og G kun tolererte en grense for feilinformasjon på kr 20 000. I tillegg kom det frem at 60 % av de undersøkte regnskapsbrukerne har en forventning om at hele regnskapet blir gjennomgått og rettet.

Innholdsfortegnelse

Forord.....	I
Sammendrag.....	II
Oversikt over figurer.....	IV
Oversikt over tabeller.....	VI
Kapittel 1: Innledning	1
1.1 Tema og problemstilling.....	1
1.2 Relevans og nytteverdi	2
1.3 Struktur	3
Kapittel 2: Bakgrunn	4
2.1 Revisjon.....	4
2.1.1 Formålet med revisjon	5
2.1.2 Revisors rolle	5
2.1.3 Regnskapsbrukerne	6
2.2 Historisk utvikling	7
2.3 Vesentlighetsstandarder.....	7
2.3.1 ISA 320 og ISA 450	8
2.4 Tidligere forskning	9
Kapittel 3: Teori	11
3.1 Definisjon av vesentlighet	11
3.2 Regnskapsbrukerne.....	12
3.3 Tre fundamentale revisjonskonsept.....	13
3.3.1 Vesentlighet	14
3.3.2 Risiko for vesentlig feilinformasjon	14
3.3.3 Revisjonsbevis om ledelsens påstander	17
3.4 Revisjonsprosessen.....	19
3.5 Planleggingsfasen	21
3.5.1 Revisors profesjonelle skjønn.....	22
3.5.2 Revisors profesjonelle skepsis	22
3.5.3 Totalvesentlighet.....	22
3.5.4 Arbeidsvesentlighet	24
3.5.5 Grense for ubetydelige feil	25
3.5.6 Særskilte vesentlighetsgrenser	25
3.6 Gjennomføringsfasen	26
3.7 Avslutningsfasen	27
3.7.1 Revisjonshandlinger ved avslutningen av revisjonen.....	27
3.7.2 Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen	28
3.7.3 Type konklusjon	29
3.7.4 Revisjonsberetningen.....	31
Kapittel 4: Metode	32
4.1 Undersøkellesprosessen	33
4.2 Utvikling av problemstilling.....	34
4.3 Valg av undersøkelsesdesign.....	35

4.3.1 Intensivt og ekstensivt	35
4.3.2 Eksplorativt, deskriptivt og kausalt	35
4.4 Valg av metode.....	36
4.4.1 Kvalitativ metode.....	37
4.4.2 Kvantitativ metode.....	38
4.5 Utvelgelse av informanter	39
4.6 Datainnsamling.....	40
4.6.1 Dybdeintervju	40
4.6.2 Spørreundersøkelse	41
4.6.3 Case.....	42
4.7 Gjennomføring	43
4.8 Dataanalyse.....	44
4.9 Reliabilitet og validitet	45
Kapittel 5: Presentasjon og analyse av funn.....	47
5.1 Generelt om informantene	47
5.1.1 Revisorer.....	47
5.1.2 Regnskapsbrukere	48
5.2 Presentasjon og analyse av dybdeintervju	48
5.2.1 Referanseverdier	49
5.2.2 Profesjonelt skjønn	50
5.2.3 Regnskapsbrukerne	51
5.3 Presentasjon og analyse av spørreundersøkelse	53
5.3.1 Forståelsen av vesentlighetsbegrepet.....	53
5.3.2 Revisjonsberetningen.....	56
5.3.3 Sikkerhet	57
5.3.4 Antakelser om regnskapsbrukerne	60
5.4 Presentasjon og analyse av case	63
5.4.1 Totalvesentlighet.....	63
5.4.2 Arbeidsvesentlighet	67
5.4.3 Sikkerhet	68
Kapittel 6: Avslutning og konklusjon.....	71
6.1 Avslutning og konklusjon av funnene i kapittel fem.....	71
6.2 Forslag til videre forskning	74
Litteraturliste	75
Vedlegg 1: Case	79
Vedlegg 2: Intervju revisor	80
Vedlegg 3: Intervju regnskapsbrukere	81
Vedlegg 4: Refleksjonsnotat 1	83
Vedlegg 5: Refleksjonsnotat 2	87

Oversikt over figurer

Figur 1: Illustrasjon av de tre fundamentale revisjonskonseptene	13
Figur 2: Revisjonsrisikomodellen (Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, 2014, s.99) .	15
Figur 3: Revisjonsrisikoligningen (Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, 2014, s.98).	15
Figur 4: Forholdet mellom vesentlighet, revisjonsrisiko og revisjonsbevis (Gulden, 2016, s.193)	19
Figur 5: Revisjonsprosessen (Gulden, 2015, s.28).....	20
Figur 6: Vesentlighet for regnskapet totalt sett og arbeidsvesentlighet (Andersen & Eilifsen, 2010, s.40)	25
Figur 7: Vurdering av identifisert feilinformasjon under revisjonens utførelse (Andersen & Eilifsen, 2010, s.40).....	29
Figur 8: Illustrasjon av fasene i undersøkelsesprosessen (Jacobsen, 2015, s.68)	34
Figur 9: Forholdet mellom kvalitativ og kvantitativ metode (Jacobsen, 2015, s.127) ..	36
Figur 10: Grader av strukturering av et intervju (Jacobsen, 2015, s.150).....	43
Figur 11: Presentasjon av funn knyttet til påstand en i spørreundersøkelsen	53
Figur 12: Presentasjon av funn knyttet til påstand to i spørreundersøkelsen	54
Figur 13: Presentasjon av funn knyttet til påstand tre i spørreundersøkelsen.....	54
Figur 14: Presentasjon av funn knyttet til påstand fire i spørreundersøkelsen	55
Figur 15: Presentasjon av funn knyttet til påstand fem i spørreundersøkelsen.....	56
Figur 16: Presentasjon av funn knyttet til påstand seks i spørreundersøkelsen	57
Figur 17: Presentasjon av funn knyttet til påstand syv i spørreundersøkelsen	58
Figur 18: Presentasjon av funn knyttet til påstand åtte i spørreundersøkelsen	58
Figur 19: Presentasjon av funn knyttet til påstand ni i spørreundersøkelsen	60
Figur 20: Presentasjon av funn knyttet til påstand 10 i spørreundersøkelsen	61
Figur 21: Presentasjon av funn knyttet til påstand 11 i spørreundersøkelsen	61
Figur 22: Presentasjon av funn knyttet til påstand 12 i spørreundersøkelsen	62
Figur 23: Oversikt over fastsatte totalvesentlighetsgrenser	66

Oversikt over tabeller

Tabell 1: Referanseverdier (Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, 2014, s.84)	23
Tabell 2: Referanseverdier (Hentet fra forelesningen til Geir Haaland, Revisjon 2 (RE-401) høst 2017).....	24
Tabell 3: Typer modifiserte konklusjoner (ISA 705 A1, 2017)	30
Tabell 4: Informasjon om revisorene.....	47
Tabell 5: Informasjon om regnskapsbrukerne.....	48
Tabell 6: Totalvesentlighetsgrense (TVG) fastsatt av revisor	64
Tabell 7: Totalvesentlighetsgrense (TVG) fastsatt av regnskapsbrukere	65
Tabell 8: Arbeidsvesentlighet (AVG).....	67
Tabell 9: Oppsummering av funn knyttet til sikkerhet (regnskapsbrukere)	70

Kapittel 1: Innledning

I dette kapittelet vil vi gi en overordnet presentasjon av oppgavens tema og problemstilling. Videre vil vi forklare hvilken relevans og nytteverdi oppgaven kan ha for ulike interessenter. Avslutningsvis presenteres oppgavens struktur.

1.1 Tema og problemstilling

Temaet for oppgaven er vesentlighet og mer spesifikt vesentlighetsfastsettelse og vesentlighetsgrenser i et brukerperspektiv. Fokuset vil derfor ligge på vesentlighetsbegrepet gjennom hele oppgaven. Vesentlighet er et viktig og fundamentalt konsept innenfor revisjonen. Når revisor skal revidere et regnskap er målet å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Vesentlig feilinformasjon blir ofte sett på som feilinformasjon som påvirker eller endrer regnskapsbrukeres beslutninger (ISA 320 pkt. 2, 2017).

Målet med oppgaven er å finne ut hvordan regnskapsbrukere oppfatter vesentlighetsbegrepet. Vi vil derfor intervju fem forskjellige regnskapsbrukere. Vi vil også intervju to revisorer som representerer selskaper av ulik størrelse. Det er skrevet flere masteroppgaver om hvordan revisor fastsetter vesentlighetsgrenser. Vi har derfor valgt å sette et større fokus på hvordan brukerne av regnskapet oppfatter begrepet.

Problemstillingen vår er *“Hvordan oppfatter regnskapsbrukere vesentlighetsbegrepet i revisjon?”*

Motivasjonen for valg av problemstilling er at det foreligger lite fokus på regnskapsbrukeres oppfatning av vesentlighetsbegrepet. Vi har lyst å belyse dette og påvirke at regnskapsbrukernes forståelse blir satt mer i fokus. Vi håper derfor at oppgaven kan bidra til at flere får øynene opp for dette.

1.2 Relevans og nytteverdi

Vesentlighet er et relevant tema og begrep innenfor regnskap og revisjon. Vi har som nevnt valgt å legge fokus på hvordan brukerne av regnskapet oppfatter vesentlighetsbegrepet. Det foreligger lite litteratur og tidligere forskning på området noe som har gjort temaet interessant å studere. Oppgaven kan dermed være relevant da den belyser vesentlighetsbegrepet fra ett nytt perspektiv.

Etter vår mening kan oppgaven være relevant og nyttig både for brukere av regnskapet og revisor. Regnskapsbrukere kan få ytterligere innsikt og informasjon om begrepet og samtidig et innblikk i hvordan vesentlighetsgrenser settes i praksis. Revisor kan på sin side få mer informasjon om hvordan regnskapsbrukere faktisk oppfatter vesentlighetsbegrepet.

Utvalget og dermed funnene fra oppgaven vil ikke være representativt ovenfor populasjonen. Vi ønsker likevel at oppgaven skal bidra til økt fokus på regnskapsbrukernes forståelse av vesentlighetsbegrepet. Vi håper også at oppgaven bidrar til videre forskning rundt temaet.

1.3 Struktur

Oppgaven er delt inn i seks kapitler. Oppgaven starter med en presentasjon av tema og problemstilling, samt hvilken relevans og nytteverdi oppgaven har.

Kapittel to presenterer bakgrunnen for revisjon, herunder formålet med revisjon, revisors rolle og brukerne av regnskapet. Her vil vi først ta for oss det overordnede med revisjonen og deretter ta for oss historisk utvikling av revisjon som yrke. Til slutt presenteres tidligere forskning knyttet til regnskapsbrukeres syn på vesentlighet. Dette kapitlet vil starte med et overordnet fokus på revisjon for deretter å spisse seg gradvis inn mot temaet vesentlighet.

I oppgavens tredje kapittel presenteres teorien. Fokuset i teorikapitlet er å knytte vesentlighetsbegrepet med annen grunnleggende revisjonsteori som er av relevans for oppgavens tema og problemstilling. Dette for å skape en rød tråd i oppgaven. I dette kapitlet vil vi blant annet gjennomgå de tre fundamentale revisjonskonseptene og revisjonsprosessen fra planleggingsfasen til avslutningsfasen.

Metodevalg blir presentert i kapittel fire. Her vil vi presentere undersøkelsesprosessen og steg for steg begrunne valgene vi har tatt i forbindelse med valg av problemstilling, undersøkelsesdesign, metode, datainnsamling, utvelgelse og analyse.

I kapittel fem tar vi for oss presentasjon og analyse av funn. Først vil det bli gitt en presentasjon av informantene og deres bakgrunn. Videre presenteres dybdeintervjuene med revisorene, spørreundersøkelsen med regnskapsbrukerne og caset i hvert sitt delkapittel. Hvert delkapittel starter med en beskrivelse av hensikten med innsamlingsmetoden etterfulgt av en presentasjon av funn og til slutt en analyse av disse. Fokuset i analysen er å knytte og sammenligne funnene med teorien og tidligere forskning.

I kapittel seks avsluttes oppgaven med en konklusjon basert på funnene fra kapittel fem. Her inkluderes også et forslag til videre forskning.

Kapittel 2: Bakgrunn

I dette kapittelet tar vi for oss det overordnede rundt revisjon og revisors rolle, samt hvem som er de typiske brukerne av regnskapet. Vi skal også se på historisk utvikling og tidligere forskning hvor vi gradvis spisser oss inn mot temaet vesentlighet.

2.1 Revisjon

Det finnes mange forskjellige definisjoner av revisjon i litteraturen. Stuart (2012) definerer revisjon som en prosess hvor man gjennomgår finansiell informasjon som er utarbeidet av ledelsen for å sjekke at den er i overensstemmelse med det gjeldende rammeverk for finansiell rapportering. Gulden (2015) velger en annen definisjon og sier at ”*Finansiell revisjon går ut på at en kompetent person som er uavhengig av alle interesserte parter, kontrollerer og attesterer økonomisk informasjon som et foretak gir til omverdenen*” (Gulden, 2015, s.17).

Det skilles mellom ekstern og intern revisjon. Ekstern revisjon innebærer at personen som skal revidere regnskapet er uavhengig av selskapet. Det vil si at personen ikke har noen tilknytning eller særinteresser i selskapet utover det arbeidet som skal utføres. En ekstern revisor skal granske den finansielle informasjonen selskapet gir til omverdenen og uttrykke en mening om hvorvidt den finansielle informasjonen er utarbeidet i samsvar med gjeldende rammeverk for finansiell rapportering og uten vesentlig feil. Dersom brukerne av regnskapet oppfatter at den eksterne revisoren har tilstrekkelig kompetanse og integritet kan dette føre til at de knytter mer tillit til revisjonen (Gulden, 2015, s.19). Intern revisjon er en del av selskapets interne kontroll og brukes ofte for å sikre at selskapet når målene sine. Denne typen revisjon skiller seg fra ekstern revisjon ved at revisor ikke har samme type uavhengighet (Gulden, 2015, s. 477). Fokuset i vår oppgave vil være på ekstern revisjon.

Det følger av hovedregelen i revisorloven § 2-1 første ledd at revisjonsplikt gjelder for selskaper som har regnskapsplikt og driftsinntekter over fem millioner. Det finnes derimot noen unntak for enkelte regnskapspliktige i revisorloven § 2-1 annet ledd (Revisorloven, 1999, §2-1).

Revisor skal revidere selskapets finansielle informasjon for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlige feil og i tråd med lover og regler (ISA 200 pkt. 5, 2017).

Begrepet vesentlighet benyttes for å avgjøre betydningen av feilinformasjon i regnskapet og

er et grunnleggende utgangspunkt for revisjonen. Resultatet av revisjonen er at revisor utsteder en revisjonsberetning. I revisjonsberetningen skal revisor uttale hvorvidt regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon. Det er grenser for hvilken feilinformasjon som kan eller skal tillegges betydning. Hensikten er ikke at regnskapet skal være 100 % fri fra feil, men at det skal være uten vesentlig feilinformasjon som vil påvirke beslutningene regnskapsbrukerne tar basert på regnskapet (Gulden, 2015, s.429). Revisjonen skal derfor være tilpasset regnskapsbrukerne og deres behov for korrekt finansiell informasjon. Dette vil utdypes videre i teorikapittelet.

2.1.1 Formålet med revisjon

Det følger av ISA 200 punkt tre at formålet med revisjon er at brukerne av regnskapet skal oppnå en større grad av sikkerhet knyttet til regnskapet. Dette gjøres ved at en ekstern revisor gransker regnskapet for å se at det er uten vesentlige feil. Revisor fokuserer også på at regnskapet er utformet i overensstemmelse med lover og regler (ISA 200 pkt. 3, 2017).

2.1.2 Revisors rolle

Revisor har en viktig rolle i dagens samfunn. Revisor sin oppgave er å sikre at den finansielle informasjonen som er utarbeidet av selskapet er i samsvar med lover og regler. Verdien av korrekt finansiell informasjon har aldri vært viktigere (Stuart, 2012, s.5).

Forholdet mellom revisor og selskapet kan sees i sammenheng med prinsipal-agent-teorien. Selskapets eiere er prinsipalen, mens ledelsen er agenter. Eierne av selskapet er ikke involvert i de daglige beslutningene og ledelsen har derfor mer kunnskap og informasjon om situasjonen i selskapet. For at eierne skal ha kontroll over at de mottar riktig finansiell informasjon ansetter de en ekstern revisor. I tilfeller hvor eier er administrerende direktør vil det også være relevant med en ekstern revisor for å sikre påliteligheten av den finansielle informasjonen eieren oppgir. Dette skal sikre at utenforstående får korrekt finansiell informasjon (Stuart, 2012, s.2).

Det stilles mange krav til en revisor som skal utøve revisjon for en virksomhet. Det følger av revisorloven § 1-2 at revisors rolle er å være allmennhetens tillitsperson. Revisor skal derfor opptre med objektivitet, integritet og aktsomhet. Det betyr at revisor må være uavhengig både av det reviderte foretaket og av alle interessentene rundt foretaket. I teorien skilles det mellom

to sider ved uavhengigheten. Tilsynelatende uavhengighet er det første og går ut på om en informert tredjepart oppfatter revisor som uavhengig. Det andre er virkelig uavhengighet, som går ut på at revisor faktisk har en uavhengig grunnholdning (Gulden, 2015, s.263). Den norske revisorforening har utarbeidet et sett med regler om etikk. Disse reglene skal bidra til å sikre revisors uavhengighet. Reglene er kun bindende for foreningens medlemmer og foreningsmedlemskap er frivillig (Gulden, 2015, s.300). Reglene om etikk skal gi en generell veiledning om hvordan revisor skal etterleve grunnleggende etiske prinsipper som integritet, objektivitet, faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet, konfidensialitet og profesjonell atferd. Revisor er avhengig av tillit fra omverdenen og regler om etikk og etterlevelse av grunnleggende etiske prinsipper bidrar til å sikre denne tilliten (Den norske revisorforeningen, 2017, s.1039).

Det følger av revisorloven § 5-2 at revisor skal utføre revisjonen etter beste skjønn og god revisjonsskikk. I bestemmelsen gis det ingen god definisjon på hva god revisjonsskikk er. Det finnes derimot en definisjon av dette i NSRFs tidligere *Norm om grunnleggende prinsipper for revisjonen* § 2: *"God revisjonsskikk er å utføre revisjonsoppdrag i overensstemmelse med den oppfatning av etiske og revisjonstekniske prinsipper som til enhver tid er alminnelig anerkjent og praktisert av dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket"* (Gulden, 2015, s.126). Grunnen til at god revisjonsskikk ble en rettslig standard er for å sikre at den alltid er oppdatert og fordi lovgiverne følte det var nødvendig å stille krav til hvordan revisjonen blir utført (Gulden, 2016, s.31). Profesjonelt skjønn innebærer at revisor anvender relevant kunnskap og erfaring på de faktiske forholdene og omstendighetene.

2.1.3 Regnskapsbrukerne

Hovedgrunnen til at regnskapet blir utarbeidet er for å gi korrekt finansiell informasjon som er beslutningsnyttig (Opsahl, Stenheim & Sundkvist, 2017, s.64-68). Det er mange forskjellige brukere av et regnskap. Typiske regnskapsbrukere er ofte eiere, ledelsen, skatte- og avgiftsmyndigheter, leverandører, kunder, finansinstitusjoner, potensielle investorer, samfunnet og ansatte (Gulden, 2015, s.17).

Brukerne av regnskapet tar ofte ulike beslutninger basert på regnskapet og har således ulikt informasjonsbehov. Formålet med beslutningsnyttig informasjon kan deles i to: kontrollformål og beslutningsformål. Kontrollformål handler om at eierne trenger informasjon fra regnskapet til oppfølging og kontroll av ledelsen. Kontrollformålet er mer opptatt av det

som har skjedd fremfor fremtidige hendelser. Beslutningsformålet kan ofte sees i sammenheng med verdsettelse og investering. Dette formålet innebærer at investorer er opptatt av å ta beslutninger basert på fremtidig cash flow og framoverskuende informasjon. De er derfor avhengig av korrekt finansiell informasjon (Johansen & Kvifte, 2008, s.58).

2.2 Historisk utvikling

Verdien av revisjon og dermed revisors rolle i samfunnet har økt betydelig med årene. Før var behovet for revisjon mindre. Grunnen til dette er at virksomhetene var mindre og eier og leder ofte var samme person. Dette førte til at det ikke var et prinsipal-agent problem. Etterhvert som størrelsen på selskapene vokste ble det ofte ansatt en leder for å ta seg av den daglige driften i virksomheten og det oppstod et tydelig skille mellom eier, ansatte og leder.

Det ble vanlig med flere eiere i selskapene som følge av at aksjeselskap ble etablert. Disse eierne kunne befinne seg langt fra selskapet geografisk og det oppstod et behov for mer kontroll. Behovet for revisjon økte i samsvar med dette. Større selskaper medførte også at flere eksterne grupper, som kreditorer, leverandører og finansinstitusjoner, ble interessert i selskapets finansielle informasjon. For å kunne beskytte sine interesser i selskapet ble disse nå avhengige av å ha tilgang til korrekt finansiell informasjon (Gulden, 2015, s.31).

De første selskapene som benyttet seg av revisjon var banker og forsikringsselskap. Da var det ofte bokholdere eller personer fra banken som kontrollerte regnskapene til kunden og det ble som oftest gjort en bilagskontroll. På denne tiden kunne hvem som helst kalle seg revisor. Det var først i 1964 at det ble et krav om gjennomført eksamen og praksis for å få titlene registrert eller statsautorisert revisor. Disse kravene kom i samme år som revisorloven ble vedtatt (Gulden, 2015, s.44).

I nyere tid er det også store endringer i revisjonsyrket. Det er en rask teknologisk utvikling som gjør at det kreves større digital kompetanse hos revisorer. Revisjonsselskapene og revisor må dermed tilpasse seg endringene slik at de kan dekke kundens behov (Berg, 2016).

2.3 Vesentlighetsstandarder

Vesentlighetsbegrepet står sentralt i vår oppgave og i 2010 ble standarden RS 320

Vesentlighet delt inn i to omredigerte og utvidede standarder: ISA 320 *Vesentlighet ved*

planlegging og gjennomføring av revisjon og ISA 450 *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen*. Disse kom som et resultat av clarity – prosjektet som ble iverksatt av Auditing and Assurance Standards board (IAASB) (Haaland & Jorstad, 2014, s.25).

Tankesettet bak de nye standardene er det samme som før. De nye standardene inneholder derimot ytterligere krav og veiledning til hvordan revisor skal ta de skjønnsmessige vurderingene ved fastsettelse av vesentlighet (Andersen & Eilifsen, 2010, s.38). De to nye standardene har en nær tilknytning og målet er å sikre en effektiv revisjon.

2.3.1 ISA 320 og ISA 450

ISA 320 inneholder en referanseramme for fastsettelse av vesentlighet i revisjonen, formålet med fastsettelse av vesentlighet og beregning av vesentlighetsstørrelser.

En viktig utvikling fra den forrige standarden var å få frem hvilke krav som stilles til revisor i forbindelse med vesentlighet, samt gi en veiledning slik at revisor kan tilfredsstille kravene. Dette ble innført fordi det kan være krevende for revisor å vite hva som påvirker regnskapsbrukerne sine beslutninger. Dette gjelder spesielt siden vesentlighet er gjenstand for en rekke skjønnsmessige vurderinger (Andersen & Eilifsen, 2010, s.38).

Det kom også to nye krav i forbindelse med ISA 320. Revisor skal i tillegg til å fastsette en vesentlighetsgrense for regnskapet totalt sett, fastsette en eller flere arbeidsvesentlighetsgrenser samt en grense for ubetydelige feil. Det har også blitt stilt et større krav til dokumentasjon ved fastsettelse av vesentlighet enn tidligere (Andersen & Eilefsen, 2010, s.38).

ISA 450 dreier seg om vurdering av feilinformasjon som er identifisert under revisjonen, samt virkningen av eventuell ukorrigert feilinformasjon i regnskapet. Videre tar den for seg kommunikasjon av ukorrigert feilinformasjon (ISA 450, 2017).

2.4 Tidligere forskning

Vesentlighet har vært og fortsetter å være et tema som er av betydning for revisorer. Bruk av vesentlighet er essensielt for revisjonen og går langt tilbake i tid (Messier, Martinov-Bennie & Eilifsen, 2005, s.3). De siste tiårene har det blitt utført mer forskning på vesentlighet enn det har blitt gjort tidligere og vi vil derfor fremheve noen av de sentrale funnene som knytter seg til vår problemstilling om hvordan regnskapsbrukere oppfatter vesentlighetsbegrepet. I studiene presentert nedenfor legger både Messier, Martinov-Bennie og Eilifsen (2005) og Rooij (2009) til grunn at feilinformasjon er vesentlig dersom kunnskap om feilinformasjonen ville medført at en regnskapsbruker endret sine økonomiske beslutninger. Begge studiene trekker frem at regnskapsbrukere er en heterogen gruppe med ulikt informasjonsbehov og de kan derfor ha ulik oppfatning av hva som er vesentlig.

I 1982 presenterte Holstrum og Messier en detaljert oppsummering av all forskning knyttet til vesentlighet før 1982. Resultatene viste betydelige forskjeller på hvordan regnskapsbrukerne, regnskapsførerne og revisorene vurderer vesentlighet. Generelt viste det seg at regnskapsbrukerne satt en lavere vesentlighetsgrense enn både regnskapsførerne og revisorene. Videre viste studien at regnskapsførerne satt den høyeste vesentlighetsgrensen. I følge studien satt derfor revisor en vesentlighetsgrense som ligger mellom forventningene til regnskapsbrukerne og regnskapsførerne (Messier et al., 2005, s.8). Videre viste studien til Holstrum og Messier (1982) at revisorer fra store nasjonale selskaper satt en høyere vesentlighetsgrense enn revisorer fra små selskap. Artikkelen til Messier, Martinov-Bennie og Eilifsen (2005) tar for seg en oppsummering av forskning på vesentlighet etter 1982. I likhet med Holstrum og Messier kom de frem til at regnskapsfører, revisor og regnskapsbruker ofte har ulik oppfatning om hva som er vesentlig. Messier, Martinov-Bennie og Eilifsen (2005) kom frem til at forskning på vesentlighet har økt betydelig siden Holstrum og Messier presenterte sin oppsummering.

En tysk studie gjort av Brakenhoff i 2002 viser at en tredjedel av alle regnskapsbrukere ikke er informert om vesentlighetsbegrepet. Dette støttes av forskningen til Rooij (2009) hvor det fremgår at minst 35 % av informantene mangler kunnskap om begrepet (Rooij, 2009, s.148). Forskning viser også at mange regnskapsbrukere forventer at revisor undersøker alle regnskapspostene uavhengig av hva som er vesentlig (Rooij, 2009, s.141).

En australsk studie gjort av Houghton, Jubb og Kend (2011) viser at mange regnskapsbrukere ikke forstår vesentlighetskonseptet og hvordan det blir brukt i revisjon. Funnene viser at brukerne av regnskapet er positive til at revisor i større grad beskriver sin vurdering og fastsettelse av vesentlighet i revisjonen slik at regnskapsbrukerne får en bedre forståelse av konseptet. De har derimot forståelse for at dette kan være vanskelig å formidle til regnskapsbrukere som mangler kunnskap innenfor fagfeltet revisjon (Houghton, Jubb & Kend, 2011, s.495). Studien til Rooij (2009) viser at 91 % av regnskapsbrukerne mener at revisor skal inkludere vesentlighetsgrensen i revisjonsberetningen. Dette støttes også av CFA institute som i 2010 gjennomførte en undersøkelse som viste at 82 % av informantene var enige om at revisors vurdering av vesentlighet burde bli omtalt i revisjonsberetningen (Peters & Singh, 2015, s.9).

Nyere studier gjort av Christensen, Eilifsen, Glover og Messier (2018) viser også at investorer sliter med å forstå vesentlighetsbegrepet og sammenhengen mellom vesentlighetsgrensen satt av revisor og vedkommende sitt revisjonsarbeid. Undersøkelsen er basert på 246 regnskapsbrukere i USA og Storbritannia.

Vi har valgt å fokusere på norske regnskapsbrukere og revisorer. Det er begrenset med norsk forskning på området, men det vil likevel være interessant å sammenligne våre funn med tidligere utenlandsk forskning.

Kapittel 3: Teori

I dette kapitlet tar vi for oss teori som underbygger oppgavens tema: vesentlighet.

Innledningsvis defineres vesentlighetsbegrepet og det gis en beskrivelse av brukerne av regnskapet. Deretter kommer det en presentasjon av de tre fundamentale revisjonskonseptene, vesentlighet, revisjonsrisiko og revisjonsbevis og sammenhengen mellom disse. I siste del av teorikapitlet beskrives revisjonsprosessen hvor vi har valgt å dele det inn i planleggings-, gjennomførings- og avslutningsfasen.

Fokuset i teorikapitlet er å knytte vesentlighetsbegrepet med annen grunnleggende revisjonsteori som er av relevans for oppgavens tema og problemstilling.

3.1 Definisjon av vesentlighet

Revisors overordnede mål er å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon (ISA 200 pkt. 5, 2017). Dette innebærer at revisor må redusere risikoen for at det eksisterer vesentlig feilinformasjon i regnskapet til et akseptabelt lavt nivå.

Vesentlighetsbegrepet benyttes for å avgjøre betydningen av feilinformasjon i regnskapet og er derfor et fundamentalt utgangspunkt for revisjonen. I litteraturen finnes det flere definisjoner av vesentlighet. ISA 320 punkt to definerer vesentlighet som: *”Feilinformasjon, inkludert utelatelser, som enkeltvis eller samlet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet”*. Videre definerer Gulden (2016) vesentlig feilinformasjon som følger: *“Feilinformasjon er vesentlig hvis, og bare hvis, kunnskap om feilinformasjonen ville medføre at en rimelig bruker av årsregnskapet endret sine økonomiske disposisjoner”* (Gulden, 2016, s.101). Revisor må dermed gjøre seg opp en mening om hvor stor feil som kan få en regnskapsbruker til å reagere.

Formålet med vesentlighetsgrenser er dermed at revisor skal identifisere og avdekke feilinformasjon som har betydning for beslutningene regnskapsbrukerne tar på grunnlag av regnskapet. Hva som anses som en vesentlig feil vil bero på en konkret vurdering av feilens størrelse og art (Skatteetaten, 2016, pkt.1.2.1). Dette medfører at revisor ikke vil avdekke enhver feil eller mangel ved revisjonen, men tilpasse revisjonen etter regnskapsbrukernes

behov. Poenget er at man vil unngå unødvendig ressursbruk (Andersen & Eilifsen, 2010, s.38).

3.2 Regnskapsbrukerne

Det er som nevnt flere brukere av et regnskap. Eiere, ledelsen, leverandører, kunder, potensielle investorer, finansinstitusjoner, ansatte, skatte- og avgiftsmyndigheter og samfunnet er ofte i forskjellige beslutningssituasjoner. Det vil si at de kan ha vidt forskjellig oppfatning av hva som er vesentlig i regnskapet (Gulden, 2015, s.17).

Fastsettelse av vesentlighet er gjenstand for revisors profesjonelle skjønn. Revisor må i den sammenheng gjøre antagelser om hvem regnskapsbrukerne er, i hvilken sammenheng regnskapet vil bli brukt og betydningen av feilinformasjon. Revisor må, som tidligere nevnt, gjøre seg opp en mening om hvor stor feil som kan få en rimelig regnskapsbruker til å reagere. Revisor bør derfor hensynta hvordan den mest sensitive regnskapsbrukeren vil reagere på feil av ulik størrelse og type (Gulden, 2016, s.134). Dette kan illustreres gjennom følgende eksempler: Dersom det regnskapsmessige resultatet til et selskap er kr 200 000 for høyt kan dette være vesentlig for regnskapsbrukerne dersom selskapet er lite, mens det ikke er av betydning for regnskapsbrukerne dersom selskapet er stort. Brukerne av regnskapet vil også reagere forskjellig på en feil avhengig av selskapets finansielle situasjon. En feil som fører til at resultatet er kr 2 000 000 for høyt kan være vesentlig for brukerne av regnskapet dersom selskapet har dårlig soliditet og dårlig resultat kontra dersom selskapet har god soliditet og stort overskudd (Gulden, 2016, s. 101).

I ISA 320 punkt fire presenteres det flere antakelser revisor gjør om brukerne av regnskapet ved fastsettelse av vesentlighet. Revisor antar at brukeren av regnskapet:

- *Har rimelig kunnskap om forretningsmessige og økonomiske aktiviteter og regnskap og en vilje til å studere informasjonen i regnskapet med rimelig grundighet;*
- *Forstår at regnskapet er utarbeidet, presentert og revidert i forhold til vesentlighetsgrenser;*
- *Erkjenner de iboende usikkerhetene ved måling av beløp basert på bruk av estimer, skjønn og vurdering av fremtidige hendelser; og*
- *Fatter rimelige økonomiske beslutninger på grunnlag av informasjonen i regnskapet.*

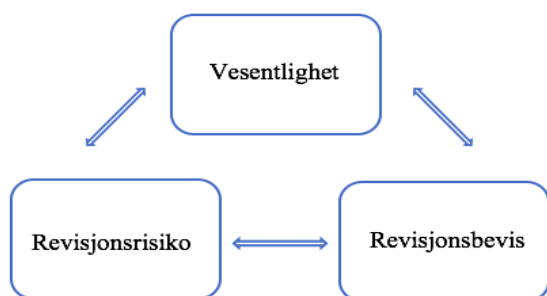
Antakelsene over viser at revisor legger til grunn at regnskapsbrukerne har en viss kunnskap om økonomi og regnskap. Revisor legger også til grunn at regnskapsbrukerne har et realistisk syn på presisjonen og påliteligheten av den finansielle informasjonen (Gulden, 2016, s.101). Dette er viktige presiseringer revisor legger til grunn ved fastsettelse av vesentlighet (Andersen & Eilifsen, 2010, s.39).

Det går klart frem at regnskapsbrukerne er i fokus ved fastsettelse av vesentlighet. Det er imidlertid vanskelig å vite om revisor og regnskapsbrukerne har det samme synet på hva som er vesentlig. Det kan oppstå en forskjell i forventningen til vesentlighetsgrensen dersom brukerne av regnskapet forventer at revisor sin fastsettelse av vesentlig er lik som deres. Dette kan oppstå i situasjoner der regnskapet inneholder ikke-korrigerende kjente feil eller feil som er klassifisert som uvesentlige av revisor, men som brukerne av regnskapet klassifiserer som vesentlige (Højskov, 1998, s.1). Ettersom det er flere brukere av et regnskap er det en utfordring for revisor å innfri alle de ulike regnskapsbrukernes behov og preferanser for finansiell informasjon. Videre finnes det situasjoner hvor revisor ikke lever opp til samfunnets forventninger om hva som skal gjøres. Dette kan være et resultat av at lover og regler ikke krever at revisor utøver gitte handlinger som regnskapsbrukerne kanskje forventer (Rooij, 2009, s.140).

Revisor må ta hensyn til regnskapsbrukerne gjennom hele revisjonsprosessen da formålet med revisjonen er å øke tilliten regnskapsbrukerne har til regnskapet.

3.3 Tre fundamentale revisjonskonsept

Vesentlighet, revisjonsrisiko og revisjonsbevis er tre grunnleggende konsepter som er sentrale for forståelsen av revisjon (Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, 2014, s.13). Revisors fastsettelse av vesentlighet og revisjonsrisiko påvirker typen, tidspunktet og omfanget av revisjonsbevis som skal innhentes.



Figur 1: Illustrasjon av de tre fundamentale revisjonskonseptene

3.3.1 Vesentlighet

Formålet med revisjonen er å øke tilliten regnskapsbrukerne har til regnskapet. Nivået av tillit øker når en revisor, uavhengig av selskapet, uttrykker en mening om hvorvidt regnskapet er uten vesentlige feil og utarbeidet i samsvar med gjeldende rammeverk for finansiell rapportering (Stuart, 2012, s.22). Formålet med fastsettelse av vesentlighet er at revisor skal kunne identifisere feilinformasjon som har betydning for de beslutningene regnskapsbrukerne tar på grunnlag av regnskapet. Dersom revisor var opptatt av enhver feil, uansett størrelse og art, ville revisjonen bli ressurskrevende og i mange tilfeller umulig å gjennomføre (Gulden, 2015, s.426). Revisors mål er å planlegge revisjonen slik at den gjennomføres på en måleffektiv måte (ISA 300 pkt. 4, 2017).

ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av revisjon* uttrykker at fastsettelse av vesentlighet baseres på revisors profesjonelle skjønn. Vesentlighet er sentralt både ved planlegging og utføring av revisjonen samt i avslutningsfasen, og vurderes gjennom hele revisjonen.

Revisors vurdering av vesentlighet får betydning for hvor omfattende revisjonen må være. Desto lavere vesentlighetsgrense som fastsettes, desto grundigere revisjon må gjennomføres for å få revisjonsrisikoen ned på et akseptabelt nivå. Dette kan resultere i en overrevidering av regnskapet. På den andre siden er det en risiko for at revisor setter vesentlighetsgrensen for høyt. Dette kan medføre at revisor ikke avdekker all feilinformasjon som har betydning for regnskapsbrukerne. Betydningen av at revisor setter “korrekte” vesentlighetsgrenser er dermed sentralt (Gulden, 2015, s.431).

3.3.2 Risiko for vesentlig feilinformasjon

Vesentlighet og risiko henger nøye sammen og det vil alltid være en viss risiko for at det foreligger vesentlig feilinformasjon i et regnskap. Revisors oppgave blir dermed å redusere risikoen for at det eksisterer feilinformasjon i det reviderte regnskapet til et akseptabelt lavt nivå. Denne risikoen kalles for revisjonsrisiko og kan defineres som risikoen for at revisor avgir en normalberetning når regnskapet i realiteten inneholder vesentlig feilinformasjon (Gulden, 2016, s.118).

Risikomodellen uttrykker at revisjonsrisiko er en funksjon av risikoen for vesentlig feilinformasjon og oppdagelsesrisiko (ISA 200 pkt. 13c, 2017). Det følger av veiledningspunkt A34 i ISA 200 at nivået for akseptabel revisjonsrisiko er gjenstand for revisors profesjonelle skjønn. I praksis settes ofte grensen til 5 % eller mindre (Stuart, 2012, s.40). Risikomodellen uttrykkes på følgende måte:

$$\text{Revisjonsrisiko(RR)} = \text{Iboende risiko (IR)} \times \text{Kontrollrisiko (KR)} \times \text{Oppdagelsesrisiko (OR)}$$

Figur 2: Revisjonsrisikomodellen (Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, 2014, s.99)

Det er grenser for hvor stor revisjonsrisiko regnskapsbrukerne er villig til å akseptere og revisor er dermed ansvarlig for å revidere regnskapet slik at revisjonsrisikoen blir redusert til et akseptabelt nivå (Gulden, 2015, s.429). Sammenhengen mellom risikokomponentene er helt sentral og legger grunnlaget for hva revisor kontrollerer og hvor mye. I planleggingsfasen kan risikomodellen omformuleres til:

$$\text{Oppdagelsesrisiko (OR)} = \text{Revisjonsrisiko (RR)} / (\text{Iboende risiko (IR)} \times \text{Kontrollrisiko (KR)})$$

Figur 3: Revisjonsrisikoligningen (Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, 2014, s.98)

Risiko for vesentlig feilinformasjon er risikoen for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon *før* det revideres (ISA 200 pkt. 13n, 2017). Denne risikoen består av to risikokomponenter, iboende risiko og kontrollrisiko. Iboende risiko er risiko knyttet til selskapet og avhenger av interne forhold som særtrekk ved selskapet, transaksjoner, den daglige drift og kompetansen hos ledelsen og de ansatte. Risikoen kan også bli påvirket av eksterne forhold som konkurransesituasjonen (Gulden, 2016, s.123). Kontrollrisiko er risikoen for at selskapets interne kontroll ikke i tide forhindrer eller avdekker og korrigerer vesentlig feilinformasjon. Iboende risiko og kontrollrisiko er selskapets risikoer og de eksisterer uavhengig av revisjonen av regnskapet (ISA 200 A39, 2017). For å planlegge revisjonen må revisor derfor tilegne seg kunnskap om nivået av disse risikofaktorene.

Den iboende risikoen og kontrollrisikoen identifiseres og vurderes gjennom risikovurderingshandlinger i henhold til ISA 315 punkt fem. Risikovurderingshandlinger omfatter følgende: forespørsler til ledelsen, analytiske handlinger, observasjon og inspeksjon (ISA 315 pkt. 6, 2017). Disse handlingene gjennomføres for å kartlegge og anslå risiko for vesentlig feilinformasjon. Revisor benytter profesjonelt skjønn ved vurdering av iboende risiko og kontrollrisiko. For å fastslå størrelsen på den iboende risikoen kan revisor blant annet vurdere ledelsens kompetanse, spesielle forhold knyttet til bransjen selskapet driver i og/eller forhold knyttet til driften av selskapet. For å kunne gi en foreløpig vurdering av kontrollrisikoen foretar revisor en kartlegging og gransking av kontrollmiljøet og regnskaps- og internkontrollsystemene. Vurderingen av iboende risiko er fast og kan ikke testes, mens vurderingen av kontrollrisiko er foreløpig (Gulden, 2015, s.433). Dersom revisor vurderer, som et resultat av risikovurderingshandlingene, at selskapet har interne kontroller som er effektive til å forhindre eller avdekke og korrigere vesentlig feilinformasjon, kan kontrollrisikoen fastslås gjennom test av disse kontrollene (ISA 330 pkt. 8, 2017).

Oppdagelsesrisikoen defineres i ISA 200 punkt 13e som *«Risikoen for at revisjonshandlingene som utføres av revisor for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, ikke vil avdekke eksisterende feilinformasjon som kan være vesentlig, enten alene eller sammen med annen feilinformasjon»*. Oppdagelsesrisikoen avhenger av revisors substanshandlinger. For at revisor skal vite hvor omfattende substanskontroller som må utføres, vurderer og anslår revisor risiko for vesentlig feilinformasjon (iboende risiko og kontrollrisiko) først. Når disse størrelsene er fastsatt endrer revisor oppdagelsesrisikoen slik at revisjonsrisikoen holdes på et akseptabelt lavt nivå. Oppdagelsesrisikoen styres dermed av revisor ved å tilpasse arten, tidspunktet for utførelse og omfanget av revisjonshandlinger (Gulden, 2015, s.429).

Sammenhengen mellom iboende risiko, kontrollrisiko, oppdagelsesrisiko og revisjonsrisiko er avgjørende for grundigheten av revisors gransking av regnskapet (Gulden, 2015, s.429).

Sammenhengen av funksjonen $(OR) = (RR) / (IR) \times (KR)$ kan forklares på følgende måte: Når risikoen for vesentlig feil i regnskapet er høy, må risikoen for at revisor ikke finner feil være lav. Lav oppdagelsesrisiko oppnås med høyt omfang av substanshandlinger. Når risikoen for vesentlig feil i regnskapet er lav, aksepteres en høyere oppdagelsesrisiko. Dette innebærer at omfanget av substanshandlinger kan reduseres.

Et mål med revisjonen er som nevnt å holde revisjonsrisikoen på et akseptabelt lavt nivå. For å oppnå dette er det viktig at revisor kontinuerlig, gjennom hele revisjonen, vurderer både risiko og vesentlighet for å se om det foreligger noen funn som kan gjøre det nødvendig å foreta endringer.

3.3.3 Revisjonsbevis om ledelsens påstander

Revisor oppnår betryggende sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlige feil ved å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Dette gir revisor mulighet til å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå (ISA 200 pkt. 5, 2017). ISA 200 punkt 13b og ISA 500 punkt 5c definerer revisjonsbevis som: *“Informasjon som brukes av revisor for å komme fram til konklusjonene som revisors mening bygger på. Revisjonsbevis omfatter både informasjon som finnes i regnskapsmaterialet som underbygger regnskapet, og informasjon innhentet fra andre kilder”*. Revisjonsbevis er dermed nødvendig for å underbygge revisors mening og revisjonsberetning (ISA 500 A1, 2017).

For at regnskapet skal være riktig må det inneha enkelte kvalitative egenskaper. Disse egenskapene kalles påstander. Med påstander menes uttalelser fra ledelsen om at regnskapet er i samsvar med gjeldende rammeverk for finansiell rapportering. Når ledelsen uttaler dette “påstår” de, implisitt eller eksplisitt, at regnskapsinformasjonen som er avgitt innehar de kvalitative egenskapene og at regnskapet gir et rettviseende bilde av den finansielle situasjonen til selskapet. Påstandene knytter seg til både totalregnskapet og regnskapselementer og det er revisors oppgave å ta stilling til om disse påstandene er riktige (ISA 315 pkt. 4, 2017).

Veiledningspunkt A131 i ISA 315 beskriver påstandene som brukes for å vurdere ulike typer feilinformasjon:

a) Påstander om transaksjonsklasser, hendelser og tilhørende tilleggsopplysninger i perioden:

- *Gyldighet - registrerte transaksjoner og hendelser har forekommet og vedrører enheten*
- *Fullstendighet - alle transaksjoner og hendelser som skulle ha vært registrert er registrert*
- *Nøyaktighet - beløp og andre data knyttet til registrerte transaksjoner og hendelser er riktig registrert i forhold til grunnlaget*
- *Periodisering - transaksjoner og hendelser er registrert i riktig regnskapsperiode*

- *Klassifisering - transaksjoner og hendelser er registrert på riktige kontoer*
- *Presentasjon - transaksjoner og hendelser er tilstrekkelig aggregert eller disaggregert og klart beskrevet*

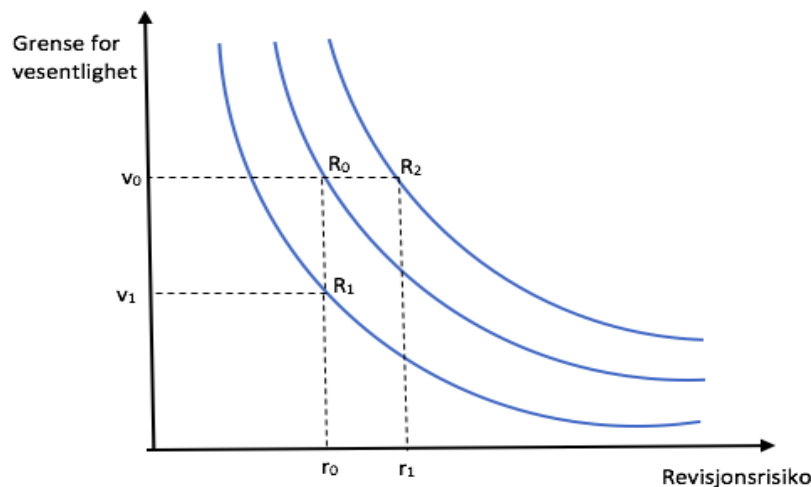
b) Påstander om kontosaldoer og tilhørende tilleggsopplysninger ved periodens slutt

- *Eksistens - eiendeler, gjeld og egenkapital eksisterer*
- *Rettigheter og forpliktelser - enheten innehar eller kontrollerer rettighetene til eiendeler, og gjeld er enhetens forpliktelser*
- *Fullstendighet - alle eiendeler og all gjeld og egenkapital som skulle ha vært registrert er registrert*
- *Nøyaktighet, verdsettelse og allokering - eiendeler, gjeld og egenkapital er inkludert i regnskapet med riktige beløp, og eventuelle resulterende justeringer av verdsettelse eller allokering er riktig registrert*
- *Klassifisering - eiendeler, forpliktelser og egenkapitalinteresser er blitt registrert på de riktige kontoene*
- *Presentasjon - eiendeler, forpliktelser og egenkapitalinteresser er tilstrekkelig aggregert eller disaggregert og klart beskrevet*

Det er revisors oppgave å samle inn tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.

“Revisjonsbevis omfatter både informasjon som underbygger og bekrefter ledelsens påstander, og informasjon som motsier slike påstander” (ISA 500 A1, 2017). Revisors vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon og kvaliteten på revisjonsbeviset avgjør hvor mye revisjonsbevis det er nødvendig å samle inn. Kvaliteten på revisjonsbeviset avhenger av bevisets relevans og pålitelighet når det kommer til å underbygge revisors konklusjoner. Dersom risikoen for vesentlig feilinformasjon er høy, vil revisor mest sannsynlig innhente mer revisjonsbevis. En vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå og på påstandsnivå danner grunnlag for utforming og utførelse av videre revisjonshandlinger (ISA 315 pkt. 25, 2017).

Sammenhengen mellom de tre konseptene kan illustreres på følgende måte:



Figur 4: Forholdet mellom vesentlighet, revisjonsrisiko og revisjonsbevis (Gulden, 2016, s.193)

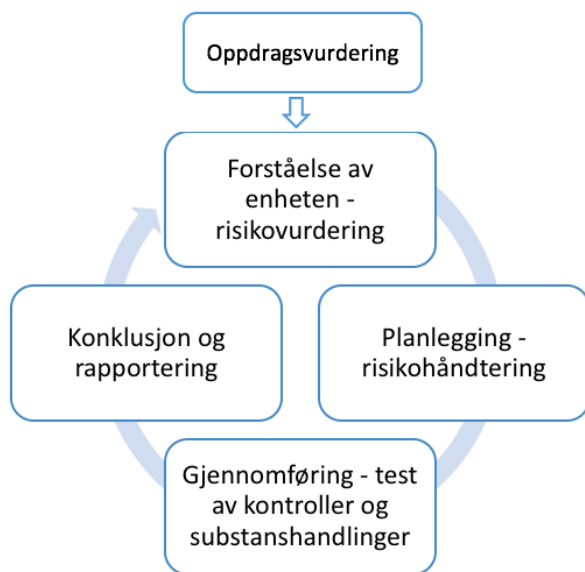
I diagrammet ovenfor representerer hyperblene revisors revisjonsinnsats. Desto nærmere en hyperbel ligger origo, desto høyere er revisjonsinnsatsen. Grensen for hva revisor anser som vesentlig kan settes lik v_0 og revisjonsrisikoen kan settes lik r_0 . Det forventes at iboende risiko og kontrollrisiko er gitt og kjent av revisor. På bakgrunn av dette vil revisor tilpasse sin revisjonsinnsats i punkt R_0 . Dersom revisor vurderer at det er akseptabelt med noe høyere revisjonsrisiko enn antatt, settes revisjonsrisikoen til r_1 . For lik vesentlighetsgrense havner revisor i punktet R_2 som tilsier at revisor kan redusere sin revisjonsinnsats. Under gjennomføringen av revisjonen kan det være at revisor, som følge av ny informasjon, revurderer vesentlighetsgrensen til v_1 . Dersom revisjonsrisikoen er r_0 , må revisor øke revisjonsinnsatsen sin og havner således i punkt R_1 (Gulden, 2016, s.193).

Vi har ovenfor gjennomgått og forklart de tre sentrale revisjonskonseptene vesentlighet, revisjonsrisiko og revisjonsbevis. Sammenhengen mellom disse er helt fundamental og danner grunnlaget for revisors konklusjon.

3.4 Revisjonsprosessen

Revisjonsprosessen består tradisjonelt av følgende fem faser: Oppdragsvurdering, forståelse, planlegging, gjennomføring og rapportering. Fasene må sees i sammenheng med hverandre. Hovedformålet med revisjonen er at revisor skal granske årsregnskapet og avgi en attestasjon vedrørende riktigheten av informasjonen i regnskapet (Gulden, 2016, s.57).

Revisjonsprosessen kan illustreres gjennom følgende figur:



Figur 5: Revisjonsprosessen (Gulden, 2015, s.28)

Det første revisor gjør når han eller hun får en forespørsel om å påta seg revisjon av et selskap er å foreta en oppdragsvurdering. Revisor må vurdere om han eller hun har tilstrekkelig kompetanse, kapasitet, om krav til uavhengighet og habilitet er oppfylt og om det foreligger særlige grunner til at oppdraget ikke bør eller kan aksepteres (Gulden, 2016, s.55).

Oppdragsvurderingen er en kontinuerlig prosess og pågår løpende for alle revisjonsoppdrag. Det må også foretas en kundekontroll i henhold til kapittel 2 i Hvitvaskingsloven (2009).

Neste fase i revisjonsprosessen innebærer at revisor opparbeider seg en forståelse av enheten som skal revideres. Dette innebærer å utføre risikovurderingshandlinger for å identifisere risiko for vesentlig feil. ISA 315 punkt fem krever at revisor opparbeider seg en forståelse av enheten, omgivelsene og enhetens interne kontroll. Eksempler på risikovurderingshandlinger presenteres i ISA 315 punkt seks og omfatter: forespørsler til ledelsen, analytiske handlinger, observasjon og inspeksjon.

I planleggingsfasen må revisor planlegge revisjonen for å håndtere identifisert risiko.

Planlegging av revisjonen innebærer at revisor må utarbeide en overordnet revisjonsstrategi som beskriver revisjonens innhold, tidspunkt for utførelse og angrepsvinkel (ISA 300 pkt. 7, 2017). Videre skal revisor utarbeide en detaljert revisjonsplan som inneholder typen og omfanget av planlagte risikovurderingshandlinger og videre revisjonshandlinger. Revisor må

avgjøre hvilke revisjonshandlinger som må gjennomføres for at det kan konkluderes med betryggende sikkerhet at regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon. For å oppnå en kostnadseffektiv revisjon må revisor vurdere forholdet mellom verdien av en revisjonshandling og ressursene handlingen krever (Gulden, 2015, s.437). I planleggingsfasen fastsetter revisor en vesentlighetsgrense for regnskapet totalt sett, en eller flere arbeidsvesentlighetsgrense(r), grense for ubetydelig feil og eventuelt særskilte vesentlighetsgrenser dersom det foreligger særskilt risiko for feil.

I gjennomføringsfasen utfører revisor de planlagte revisjonshandlingene for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Revisjonshandlinger for å håndtere risiko kan deles inn i test av kontroller og substanshandlinger (ISA 330, 2017). Eksempler på revisjonshandlinger for å innhente revisjonsbevis er inspeksjon av dokumenter, observasjon av varetelling, eksterne bekreftelser, etterregning og analytiske handlinger (ISA 500 A14-A21, 2017). Under gjennomføringen av revisjonen skal revisor revurdere vesentlighetsgrensen fastsatt i planleggingsfasen dersom revisor blir oppmerksom på informasjon som ville medført at vedkommende hadde fastsatt et annet beløp innledningsvis (ISA 320 pkt. 12, 2017).

Siste fase av revisjonsprosessen består av revisors konklusjon og rapportering. Revisjonshandlingene og revisjonsbevis danner grunnlaget for revisors konklusjon.

Fasene planlegging, gjennomføring og avslutning utdypes ytterligere i kapittel 3.5, 3.6 og 3.7.

3.5 Planleggingsfasen

ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av revisjon* regulerer revisors oppgaver med og plikter til å anvende vesentlighetskonseptet ved planlegging og gjennomføring av revisjonen (ISA 320 pkt. 1, 2017). For å sikre at revisjonen gjennomføres mest mulig effektivt er det sentralt at revisor planlegger hvordan revisjonen skal utføres (Gulden, 2015, s.426).

Det fremgår av de internasjonale revisjonsstandardene at revisor skal utøve profesjonelt skjønn og samtidig bevare profesjonell skepsis både ved planleggingen og gjennomføringen av revisjonen (ISA 200 pkt. 7, 2017).

3.5.1 Revisors profesjonelle skjønn

Det følger av revisorloven § 5-2 at revisor skal utføre revisjonen etter beste skjønn. Av ISA 200 punkt 16 fremgår det at revisor skal utøve profesjonelt skjønn ved planlegging og gjennomføring av revisjonen. Det innebærer at revisor anvender relevant kunnskap og erfaring på de faktiske forholdene og omstendighetene. Basert på dette bestemmer revisor hvilke revisjonshandlinger han eller hun mener dekker de identifiserte risikoene.

Det fremgår av veiledningspunkt A25 i ISA 200 at profesjonelt skjønn er spesielt viktig når det foretas beslutninger i forbindelse med vesentlighet og revisjonsrisiko.

3.5.2 Revisors profesjonelle skepsis

I tillegg til å utøve profesjonelt skjønn, skal revisor også utøve profesjonell skepsis. Utøvelse av profesjonell skepsis reguleres av ISA 200 punkt 15. Standarden uttrykker at revisor skal planlegge og gjennomføre revisjonen med profesjonell skepsis. Profesjonell skepsis innebærer at revisor stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan tyde på mulig feilinformasjon (ISA 200 pkt. 131, 2017). Videre innebærer profesjonell skepsis at revisor foretar en kritisk vurdering av revisjonsbevis.

Ulik tilgang til informasjon og kunnskap mellom en revisor og et selskap er en av årsakene til at revisor skal utøve profesjonell skepsis. Eierne og ledelsen av selskapet har ofte mer oversikt enn revisor. Det er dermed knyttet en risiko til at ledelsen eller eierne, enten bevisst eller ubevisst, kan unnlate å fortelle alt. For å avdekke om det foreligger vesentlig feilinformasjon må revisor være i stand til å stille kritiske spørsmål knyttet til ulike forhold i selskapet (Olsen, 2014, s.33).

3.5.3 Totalvesentlighet

Totalvesentlighet skal fastsettes ved planleggingen av revisjonen (ISA 320 pkt. 10, 2017). Ved planlegging av revisjonen legger ISA 320 til grunn at revisor skal foreta skjønnsmessige vurderinger av størrelsen på feilinformasjon som vil bli ansett som vesentlig. Hvorvidt noe anses som vesentlig påvirkes av feilinformasjonens størrelse, type eller en kombinasjon av disse samt omstendighetene rundt. Videre må vurderingen bygge på hvilke forhold som er vesentlige for regnskapsbrukerne samt deres behov for finansiell informasjon.

Av ISA 320 punkt seks følger det at revisors skjønnsmessige vurderinger gir grunnlag for å:

a) Fastsette typen, tidspunktet og omfanget av risikovurderingshandlinger

b) Identifisere og vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon

c) Fastsette typen, tidspunktet og omfanget av videre revisjonshandlinger

Revisor skal ved utarbeidelse av den overordnede revisjonsstrategien fastsette en vesentlighetsgrense for regnskapet totalt sett. Revisor tar ofte utgangspunkt i en referanseverdi og en tilhørende proSENTSATS ved fastsettelsen av vesentlighetsgrensen (Andersen & Eilifsen, 2010, s.39). Fastsettelsen baserer seg på både kvalitative og kvantitative faktorer. Veiledningspunkt A4 i ISA 320 presenterer flere kvalitative faktorer som kan påvirke revisors bruk av referanseverdier. Disse faktorene er: elementer eller poster i regnskapet, regnskapsbrukernes fokus, type enhet, bransje og omgivelser, eierstruktur, finansiering og hvor volatile referanseverdiene er. Revisor vil ta en skjønnsmessig vurdering av disse faktorene som videre vil danne grunnlaget for revisors bruk av kvantitative referanseverdier (McKee & Eilifsen, 2000, s.2).

ISA 320 gir videre eksempler på referanseverdier. Dette er ment som en veiledning og er ikke et krav. Formålet er at det skal hjelpe revisor ved fastsettelse av vesentlighet. Kvantitative referanseverdier revisor kan benytte er: resultat før skatt, samlede inntekter, bruttofortjeneste, samlede kostnader, samlet egenkapital og verdi av netto eiendeler (ISA 320 A5, 2017). Det sentrale er at revisor finner de referanseverdiene regnskapsbrukerne fokuserer på når de tar sine beslutninger (Andersen & Eilifsen, 2010, s.39). Etter å ha valgt en passende referanseverdi må revisor utøve profesjonelt skjønn ved valg av en tilhørende proSENTSATS (ISA 320 A8, 2017).

Eilifsen, Messier, Glover og Prawitt (2014) presenterer følgende referanseverdier og tilhørende proSENTSATS for å beregne totalvesentlighet:

Referanseverdi	Relevant proSENTSATS
Resultat før skatt	3 – 10 %
Samlede eiendeler	0,25 – 2%
Samlede inntekter	0,5 – 5 %
Netto eiendeler	3 – 5 %
Sum egenkapital	1 – 5 %

Tabell 1: Referanseverdier (Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, 2014, s.84)

Referanseverdier hentet fra forelesningen til Geir Haaland, Revisjon 2 (RE-401) høst 2017:

Beregningsgrunnlag	Relevant prosentsats
Resultat før skatt	5 – 10 %
Egenkapital	3 – 10 %
Driftsinntekt	0,5 – 1 %
Balansesum	1 – 2 %

Tabell 2: Referanseverdier (Hentet fra forelesningen til Geir Haaland, Revisjon 2 (RE-401) høst 2017)

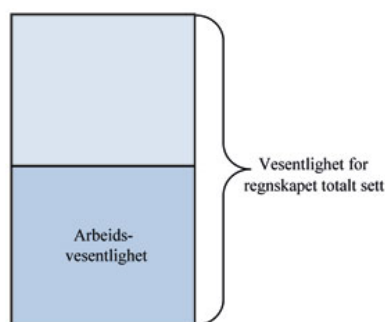
Resultat før skatt er ofte ansett som den mest sensitive faktoren knyttet til selskapets fremtidige kontantstrøm. Det betyr at informasjon knyttet til denne posten er sentral for regnskapsbrukerne (Rooij, 2009, s.139). Forskning viser at resultat før skatt er den referanseverdien som blir mest brukt (Eilifsen & Messier, 2015, s.11).

3.5.4 Arbeidsvesentlighet

Arbeidsvesentlighet skal fastsettes ved planleggingen av revisjonen (ISA 320 pkt. 10, 2017). Revisor skal fastsette en eller flere arbeidsvesentlighetsgrense(r) for å vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon. Dette gir også grunnlag for å fastsette typen, tidspunktet og omfanget av videre revisjonshandlinger (Andersen & Eilifsen, 2010, s.39).

Arbeidsvesentlighetsgrensen settes lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. Formålet med å fastsette arbeidsvesentlighet er å redusere muligheten for at summen av ukorrigerede og ikke-avdekkede feil overstiger totalvesentlighetsgrensen for regnskapet. Den skal fungere som en type “buffer”. Haaland og Jorstad definerer i sin artikkel “*Vesentlighetsgrenser i praksis revisjon*” (2014) arbeidsvesentlighet som en lavere og mer “operasjonell vesentlighetsgrense” som skal hjelpe revisor til å utforme en måleffektiv revisjon.

ISA 320 angir ingen retningslinje for fastsettelse av arbeidsvesentlighet og understreker at det ikke er en mekanisk beregning, men at fastsettelsen innebærer utøvelse av profesjonelt skjønn. Revisors profesjonelle skjønn baserer seg på virksomhetsforståelse og forventninger til feil. Artikkelen til Andersen og Eilifsen (2010) legger til grunn at arbeidsvesentlighetsgrensen normalt settes til 50 – 75 % av totalvesentlighetsgrensen.



Figur 6: Vesentlighet for regnskapet totalt sett og arbeidsvesentlighet (Andersen & Eilifsen, 2010, s.40)

3.5.5 Grense for ubetydelige feil

I tillegg til å fastsette en totalvesentlighetsgrense og arbeidsvesentlighetsgrense skal revisor angi en grense for klart ubetydelige feil. Dette er feil som, verken alene eller samlet, vil ha en vesentlig påvirkning på regnskapet (Andersen & Eilifsen, 2010, s.41). ISA 450 punkt fem krever at «revisor skal akkumulere feilinformasjon identifisert under revisjonen, bortsett fra feilinformasjon som er klart ubetydelig».

Revisor trenger ikke å informere ledelsen om ubetydelig feilinformasjon da feilen ikke antas å påvirke regnskapsbrukerne. Det er heller ikke nødvendig at revisor bruker tid på å rette ubetydelig feilinformasjon. Det fremgår av artikkelen til Haaland og Jorstad (2014) at grensen for ubetydelig feil normalt settes mellom 5 – 10 % av totalvesentlighetsgrensen.

3.5.6 Særskilte vesentlighetsgrenser

I henhold til ISA 320 punkt 10 skal revisor fastsette egne vesentlighetsgrenser for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger dersom revisor forventer at det foreligger «særlige» omstendigheter knyttet til disse som det med rimelighet kan forventes at vil påvirke de økonomiske beslutningene regnskapsbrukerne tar basert på regnskapet.

Veiledningspunkt A11 i ISA 320 lister opp faktorer som kan føre til at det er nødvendig å fastsette særskilte vesentlighetsgrenser og omfatter blant annet:

- *Transaksjoner med nærstående parter,*
- *Godtgjørelse til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll,*
- *De viktigste tilleggsopplysningene i forhold til bransjen som enheten driver,*
- *Hvorvidt det er rettet spesiell oppmerksomhet mot et bestemt aspekt ved virksomheten.*

Revisor skal opparbeide seg en forståelse av enheten som skal revideres samt omgivelsene rundt. Dette innebærer å utføre risikovurderingshandlinger for å identifisere risiko for vesentlige feil. I forbindelse med særskilte vesentlighetsgrenser bør revisor opparbeide seg en forståelse av hva ledelsen og de med styring og kontroll mener og forventer, for å finne ut om særlige omstendigheter eksisterer (ISA 320 A12, 2017).

Vesentlighet knyttet til skatt og avgift faller inn under særskilte vesentlighetsgrenser.

Attestasjonsstandarden SA-3801 *Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter* er en særnorsk attestasjonsstandard. Skatte- og avgiftsmyndighetene er brukere av regnskapet på lik linje med andre. For å beregne korrekt beløp på skatt og avgift er skatte- og avgiftsmyndighetene avhengig av korrekt finansiell informasjon. Av SA 3801 punkt 15 fremgår det at revisor må ha et større omfang av kontrollhandlinger knyttet til skatt og avgift enn vesentlighetsgrensen for revisjon av årsregnskapet nødvendigvis skulle tilsi.

Skatte- og avgiftsmyndighetene har en lav grense for hva de anser som vesentlig feilinformasjon (Gulden, 2015, s.466). Etter SA 3801 skal revisor normalt benytte en særskilt og lavere vesentlighetsgrense (SA 3801 pkt. 18, 2017). Revisor må vurdere om feil avdekket under revisjonen knyttet til skatt og avgift er vesentlige. Denne vurderingen er avhengig av hvordan myndighetene ville reagert dersom de var kjent med feilen.

3.6 Gjennomføringsfasen

I gjennomføringsfasen utfører revisor revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis knyttet til de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon.

Revisor foretar test av kontroller dersom revisor vurderer at selskapet har interne kontroller som fungerer effektivt til å forhindre eller avdekke og korrigere vesentlig feilinformasjon. Substanshandlinger utføres for å undersøke riktigheten av informasjonen i regnskapet og hensikten er å få bekreftet at påstand(er) om en regnskapsopplysning er uten vesentlig feil. Test av kontroller gir revisor svar på om kontrollen er effektiv, mens substanshandlinger gir revisor svar på om regnskapspostene og andre opplysninger tilknyttet regnskapet er korrekte (Gulden, 2015, s.434).

I henhold til ISA 320 punkt 12 skal revisor ”revurdere vesentlighet for regnskapet totalt sett og dersom det er relevant, vesentlighetsgrensen(e) for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger, når revisor under revisjonen blir oppmerksom på informasjon som ville medført at revisor hadde fastsatt et annet beløp (eller flere beløp) innledningsvis”. Det betyr at revisor, under gjennomførelsen av revisjonen, kan avdekke forhold eller tilegne seg ny informasjon som tilsier at det er nødvendig å utføre andre revisjonshandlinger enn planlagt. Revisor kan blant annet få ny informasjon om regnskapsbrukerne eller bruken av regnskapet. Dette fører til en revurdering av totalvesentlighetsgrensen, arbeidsvesentlighetsgrensen og grundigheten av revisjonen. Revisor må som følge av dette endre revisjonsplanen (Gulden, 2015, s.426).

3.7 Avslutningsfasen

Avslutningsvis konkluderes det på utført arbeid og hvorvidt det er utført tilstrekkelig revisjon. Hovedformålet med revisjonen er som tidligere nevnt å gjøre revisor i stand til å konkludere med betryggende sikkerhet at regnskapet er uten vesentlig feil. Når revisor har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, må revisor gjøre en vurdering av funnene før det kan konkluderes (Gulden, 2015, s.441).

3.7.1 Revisjonshandlinger ved avslutningen av revisjonen

Revisor skal utføre enkelte revisjonshandlinger ved avslutningen av revisjonen. Sentrale revisjonsstandarder ved avslutning av revisjonen er ISA 560 *Hendelser etter balansedagen*, ISA 580 *Skriftlige uttalelser* og ISA 520 *Analytiske handlinger*.

I forbindelse med avslutningsprosessen må revisor undersøke alle vesentlige posteringer og justeringer rundt årsskiftet (ISA 330 pkt. 20b, 2017), kontrollere at årsregnskapet består av et sammendrag av kontoer fra hovedboken, vurdere hvorvidt presentasjon av regnskapet totalt sett er i samsvar med gjeldende rammeverk for finansiell rapportering (ISA 330 pkt. 24, 2017) og foreta avsluttende analytiske handlinger (ISA 520 pkt. 6, 2017). Det følger også av revisorloven § 5-1 at revisor plikter å kontrollere lovpålagte opplysninger i årsberetningen.

Det følger av ISA 520 punkt seks at revisor skal utforme og utføre analytiske handlinger mot slutten av revisjonen. Dette er en siste kontroll som gjøres for å sjekke at regnskapet ikke inneholder vesentlige feil som revisor ikke har klart å finne gjennom revisjonen av de enkelte

regnskapspostene (Gulden, 2016, s.337). Veiledningspunkt A1 i ISA 520 gir en oversikt over analytiske handlinger. En type analytisk handling revisor kan utføre er å sammenligne årets nøkkeltall med fjorårets.

Det følger av ISA 560 at revisor må finne ut om det har vært hendelser etter balansedagen som må opplyses eller korrigeres. Revisor har i dette tilfelle en granskningsplikt som gjelder frem til revisjonsberetningen er signert (Gulden, 2016, s.329).

I avslutningsfasen er det også vanlig at revisor mottar en fullstendighetserklæring fra ledelsen. Denne inneholder ofte en uttalelse fra ledelsen om at all relevant informasjon er innbefattet i regnskapet og at revisor har fått tilgang til denne informasjonen. Dette fremgår av ISA 580 *Skriftlige uttalelser*.

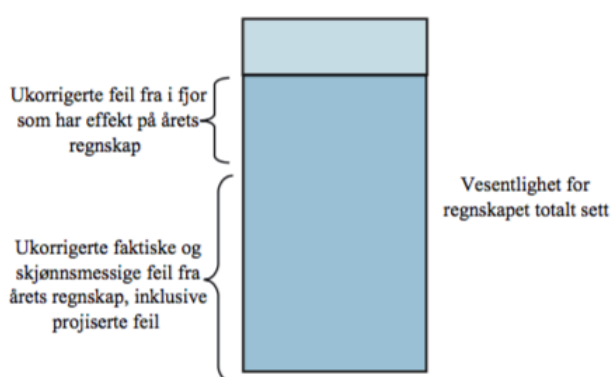
3.7.2 Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen

ISA 450 tar for seg vurderingen av feilinformasjon identifisert under revisjonen. Det følger av standarden at revisors mål er å vurdere *”virkning av identifisert feilinformasjon for revisjonen og virkningen av eventuell ikke-korrigert feilinformasjon på regnskapet”* (ISA 450 pkt. 3, 2017). Feilinformasjon foreligger dersom det er en forskjell mellom det beløpet som er rapportert kontra beløpet som kreves for at regnskapsposten skal være i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (ISA 450 pkt. 4a, 2017).

ISA 450 fremstiller en rekke krav ved vurderingen av feilinformasjon. Det følger av punkt fem at revisor skal akkumulere betydelig feilinformasjon oppdaget under revisjonen. Revisor trenger ikke å akkumulere feilinformasjon som er under grensen for ubetydelige feil.

Krav til kommunikasjon og korrigerende av feilinformasjon blir presentert i ISA 450 punkt åtte og ni. Revisor skal kommunisere all feilinformasjon og be ledelsen om å korrigere dette. Videre følger det av punkt ni at dersom ledelsen ikke vil foreta disse justeringene, skal revisor prøve å forstå ledelsens grunner og ta dette med i sin vurdering av om regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon. Feilinformasjon som ikke er korrigert må da vurderes opp mot vesentlighetsgrensen. Revisor må også legge frem hvilke konsekvenser ikke-korrigert feilinformasjon har på revisjonsberetningen og be om en skriftlig uttalelse om hvorvidt ledelsen mener at denne ikke-korrigerte feilinformasjonen er uvesentlig (ISA 450, 2017).

Videre må revisor ta stilling til om summen av ukorrigerte (faktiske, skjønnsmessig og projiserte feil) og mulig feil nærmer seg vesentlighetsgrensen. Faktiske feil er feil revisor har oppdaget og er sikker på at eksisterer. Skjønnsmessige feil oppstår som et resultat av ledelsens skjønnsmessige vurderinger. Projiserte feil er revisors beste estimat på feilinformasjon i populasjoner. Denne vurderingen tas basert på identifiserte feil i utvalget (ISA 450 A6, 2017). Revisor må også vurdere om virkningen av uvesentlig ikke-korrigert feilinformasjon fra tidligere perioder kan ha vesentlig virkning på årets regnskap (ISA 450 A23, 2017). Dersom summen av denne feilinformasjonen antas å nærme seg vesentlighetsgrensen skal revisor vurdere om revisjonsstrategien og revisjonsplanen må endres.



Figur 7: Vurdering av identifisert feilinformasjon under revisjonens utførelse (Andersen & Eilifsen, 2010, s.40)

Til slutt må revisor dokumentere grensen for ubetydelig feilinformasjon, feilinformasjonen som er akkumulert og om oppdagede feil er blitt korrigert eller ikke. Revisor skal også dokumentere om ikke-korrigert feilinformasjon er vesentlig og begrunnelsen for denne konklusjonen (ISA 450 pkt. 15, 2017).

Vurderingen av ikke-korrigert feilinformasjon i regnskapet vil være med i betraktningen ved fastsettelse av konklusjonen for regnskapet etter ISA 700.

3.7.3 Type konklusjon

Standardene ISA 700 *Konklusjon og rapportering om regnskaper* og ISA 705 *Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengig revisors beretning* er sentrale når revisor skal avgi en konklusjon. I forbindelse med avslutningen av revisjonen må revisor konkludere basert på innsamlet revisjonsbevis og vurderingen av feilinformasjon som er gjort. Revisor kan avgi en umodifisert eller en modifisert konklusjon.

For å avgi en umodifisert, positiv konklusjon må revisor ha oppnådd betryggende sikkerhet for at informasjonen i regnskapet er uten vesentlige feil. Revisor oppnår betryggende sikkerhet når vedkommende har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå (ISA 200 pkt. 5, 2017). En modifisert konklusjon avgis dersom revisor konkluderer med at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon eller hvis revisor ikke kan innhente nok revisjonsbevis til å uttale seg om regnskapet. Dersom revisor konkluderer med at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon har vedkommende ikke klart å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt nivå (Gulden, 2016, s.452).

Revisor kan gjøre to typer feil når vedkommende skal konkludere for regnskapet. Den første feilen er at vedkommende konkluderer med at det er vesentlig feilinformasjon i regnskapet selv om det faktisk ikke er det. Den andre feilen er at revisor sier at det ikke er vesentlig feilinformasjon i regnskapet, selv om det faktisk er det (Gulden, 2016, s.452).

Det er flere typer modifiserte konklusjoner. Som tabell tre viser kan det være konklusjon med forbehold, negativ konklusjon eller konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet.

<i>Typen forhold som ligger til grunn for modifikasjonen</i>	<i>Revisors skjønnsmessige vurdering av hvorvidt virkningen eller den mulige virkningen på regnskapet er gjennomgripende</i>	
	<i>Vesentlig, men ikke gjennomgripende</i>	<i>Vesentlig og gjennomgripende</i>
Regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon	Konklusjon med forbehold	Negativ konklusjon
Manglende mulighet til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis	Konklusjon med forbehold	Konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet

Tabell 3: Typer modifiserte konklusjoner (ISA 705 A1, 2017)

Det skilles mellom gjennomgripende og ikke-gjennomgripende feilinformasjon. Om feilen er gjennomgripende eller ikke vil påvirke hvilken konklusjon revisor avgir. Gjennomgripende feil vil si at feilen er knyttet til hele årsregnskapet totalt sett og ikke bare en regnskapspost. Ikke-gjennomgripende feilinformasjon er vesentlige feil knyttet til en enkelt regnskapspost som ikke er vesentlig for hele regnskapet totalt sett (ISA 705 pkt. 5a, 2017). Forskning gjort av Haaland og Jorstad (2014) viser at begrepet gjennomgripende er lite kjent blant revisorene.

Som tabell tre viser vil det avgis en negativ konklusjon dersom feilen er både vesentlig og gjennomgripende, mens det vil avgis en konklusjon med forbehold dersom feilen er vesentlig, men ikke gjennomgripende. Det vil også avgis en konklusjon med forbehold dersom revisor ikke klarer å innhente tilstrekkelig revisjonsbevis og vurderer feilinformasjon som vesentlig, men ikke gjennomgripende. Dersom feilinformasjonen er vesentlig og gjennomgripende og revisor ikke får innhentet nok revisjonsbevis, blir konklusjonen at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet.

3.7.4 Revisjonsberetningen

Revisor skal danne seg en mening om regnskapet basert på konklusjonene som er trukket. Denne meningen skal uttrykkes klart gjennom revisjonsberetningen (ISA 700 pkt. 6, 2017).

Revisjonsberetningen skal avgis av revisor når revisjonen er avsluttet og inneholder en uttalelse om årsregnskapet og konklusjonen revisor har tatt på grunnlag av innhentet bevis. Det følger av revisorloven § 5-6 første ledd at revisjonsberetningen skal avgis uten unødvendig opphold etter at årsregnskapet er fastsatt. Bestemmelsen oppstiller også minimumskrav til innholdet i revisjonsberetningen. Det følger videre av revisorloven § 5-6 tredje ledd at revisor *”skal bekrefte at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk”*. Revisjonsberetningen må inneholde en beskrivelse av revisjonen og det forventes at revisor opplyser om hvilke revisjonsstandarder som har blitt brukt.

Bestemmelsen lister også opp en rekke forhold revisor må uttale seg om (Revisorloven, 1999, § 5-6):

- *Revisor må angi om årsregnskapet gir et rettviseende bilde i samsvar med det regelverket som er blitt anvendt,*
- *Om ledelsen har registrert og dokumentert regnskapsopplysninger på en ordentlig og oversiktlig måte,*
- *Årsregnskapet, forutsetningen for fortsatt drift og forslaget til anvendelse av overskudd eller dekning av tap,*
- *Revisor skal ta forbehold i revisjonsberetningen dersom regnskapet ikke gir de opplysninger som burde vært gitt.*

Som et resultat av at regnskapsbrukerne ønsket en mer informativ og aktuell revisjonsberetning ble standarden ISA 701 *Omtale av sentrale forhold ved revisjonen i den*

uavhengige revisors beretning utarbeidet. Denne standarden ble gjeldene fra 15. desember 2016. Målet med standarden er at revisjonsberetningen skal inneholde en beskrivelse av sentrale forhold ved revisjonen av det enkelte regnskapet (ISA 701, 2017). For å øke regnskapsbrukeres informasjonsverdi slår standarden fast at revisors beskrivelse av sentrale forhold ikke skal være standardisert. Revisor skal blant annet kommunisere områder med høyere risiko for vesentlige feil, områder hvor det er gjort betydelige skjønnsmessige vurderinger og vesentlige hendelser (Revisorforeningen, 2016).

Revisjonsberetningen er den eneste muligheten revisor har til å gi omverdenen og regnskapsbrukerne informasjon om regnskapet. For mange brukere av regnskapet er dette også det eneste synlige beviset av revisjonen (Gulden, 2015, s.450).

Kapittel 4: Metode

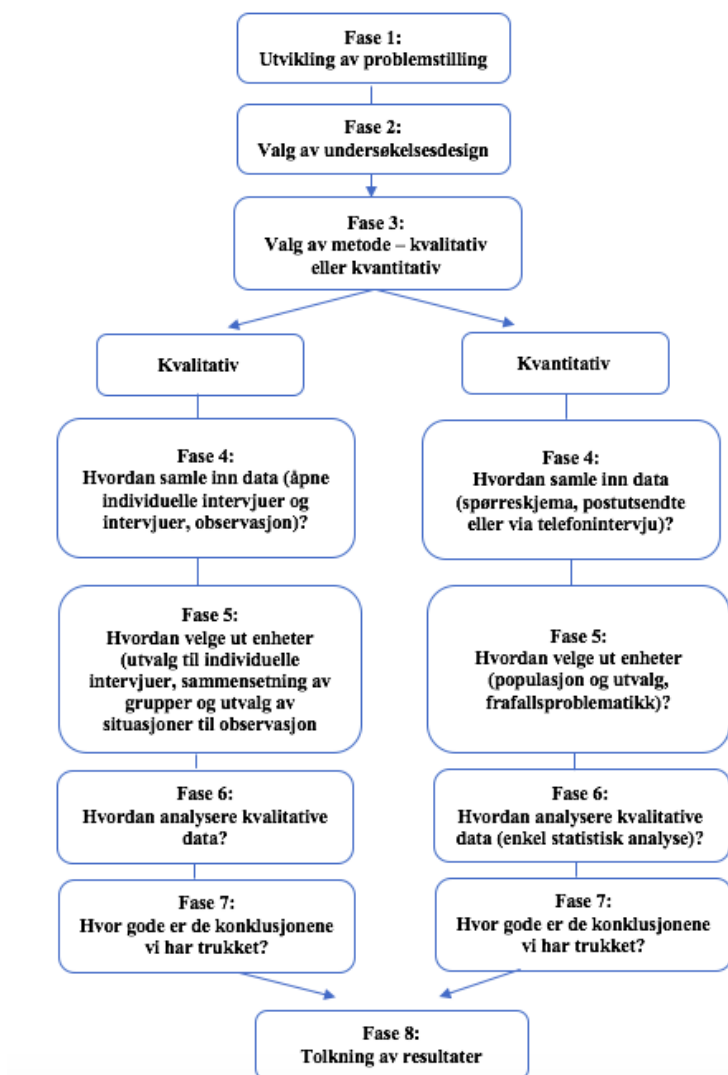
Fokuset i dette kapitlet er å presentere de ulike metodiske valgene vi har tatt for å besvare problemstillingen: *“Hvordan oppfatter regnskapsbrukere vesentlighetsbegrepet i revisjon?”*

Utformingen av kapitlet er basert på undersøkelsesprosessen presentert av Jacobsen (2015). Vi tar for oss hver fase og begrunner valgene vi har tatt i forbindelse med problemstilling, undersøkelsesdesign, metode, datainnsamling, utvelgelse og analyse. I tillegg inkluderes en beskrivelse av gjennomføringen av intervjuene.

4.1 Undersøkelsesprosessen

Undersøkelsesprosessen består av åtte faser. I fase en og to diskuteres valg av problemstilling og undersøkelsesdesign. I fase tre velger man hvilken metode som passer for sin undersøkelse, eventuelt en kombinasjon. Fjerde fase tar for seg datainnsamling, mens fase fem tar for seg utvelgelse av informanter. Mot slutten av undersøkelsesprosessen foretar man en analyse av innsamlet data og vurderer hvor “god” undersøkelsen har vært, herunder en vurdering av undersøkelsens validitet og reliabilitet. Undersøkelsens siste fase består av en tolkning av resultatene (Jacobsen, 2015, s.63-67).

Fasene i undersøkelsesprosessen kan illustreres på følgende måte:



Figur 8: Illustrasjon av fasene i undersøkelsesprosessen (Jacobsen, 2015, s.68)

4.2 Utvikling av problemstilling

Det overordnede spørsmålet ved utvikling av problemstilling er hvordan man skal utforme en problemstilling innenfor et tema man er interessert i, samtidig som det skal kunne konkretiseres og undersøkes (Jacobsen, 2015, s.63). Som nevnt innledningsvis er det skrevet flere masteroppgaver om hvordan revisor fastsetter vesentlighetsgrenser. Fokuset ved utarbeidelse av problemstillingen var dermed å kunne belyse temaet vesentlighet fra et annet perspektiv. Inspirasjon til formulering av problemstillingen hentet vi fra dokumentet “Master’s thesis topics 2018” presentert av Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder. Forslaget ble presentert av Geir Haaland og passet godt til det temaet vi ønsket å undersøke.

4.3 Valg av undersøkelsesdesign

Designet av undersøkelsen innebærer en beskrivelse av hvordan analyseprosessen skal legges opp for å kunne besvare problemstillingen. Designet skal blant annet spesifisere hvilken type data vi må ha for å besvare problemstillingen. Videre må designet beskrive hvordan vi skal gå fram for å skaffe oss de nødvendige dataene og hvordan de skal analyseres (Gripsrud, Olsson & Silkoset, 2011, s.36).

4.3.1 Intensivt og ekstensivt

Jacobsen (2015) klassifiserer undersøkelsesdesign etter to dimensjoner, henholdsvis ekstensivt (deduktivt) og intensivt (induktivt). Ekstensivt design innebærer at undersøkelsen går i bredden, mens intensivt design innebærer at undersøkelsen går i dybden. Et intensivt design vil forsøke å få frem alle nyanser og detaljer av et fenomen eller en hendelse, i motsetning til et ekstensivt design som fokuserer på det generelle (Jacobsen, 2015, s.90-92).

Intensivt design passer best til vår problemstilling. Vi ønsker å gå i dybden når det kommer til regnskapsbrukeres oppfatning av vesentlighetsbegrepet og studere de enkelte regnskapsbrukernes forståelse og tolkning av fenomenet vesentlighet. Vi intervjuer relativt få regnskapsbrukere, men samler inn mest mulig informasjon fra hver av dem. Dette gjør det mulig å få et mer helhetlig bilde av det som studeres. Vi har også begrenset med tid, noe som gjør det vanskelig å gå i bredden.

4.3.2 Eksplorativt, deskriptivt og kausalt

Det er vanlig å skille mellom tre hovedtyper av design: eksplorativt design, deskriptivt design og kausalt design (Gripsrud et al., 2011, s.38).

Eksplorativt design er utforskende og benyttes når kunnskapen om et fenomen eller sammenheng er begrenset (Gripsrud et al., 2011, s.39). Deskriptivt design er beskrivende og brukes ofte når man har en grunnleggende forståelse av et fenomen eller en sammenheng. Formålet med deskriptivt design er å beskrive en hendelse eller situasjon på en bestemt måte. Kausalt design benyttes når man ønsker å avdekke et årsak-virkning forhold mellom to eller flere variabler (Sekaran & Bougie, 2014, s.98). En hovedteknikk for datainnsamling i et eksplorativt design er dybdeintervju. En teknikk for datainnsamling i et deskriptivt design er spørreundersøkelser, mens det benyttes en form for eksperiment i forbindelse med et kausalt design.

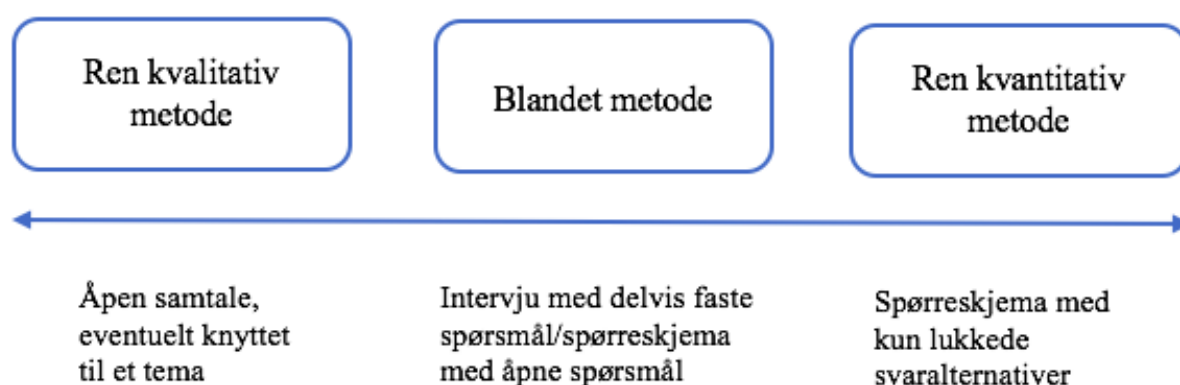
For å besvare problemstillingen på best mulig måte benytter vi både et eksplorativt og et deskriptivt undersøkelsesdesign. I likhet med et eksplorativt design startet vi med å studere litteraturstudier for å undersøke om det er skrevet noe om temaet vesentlighet tidligere. Videre ble det foretatt en undersøkelse om det forelå sekundærdata om temaet. På bakgrunn av dette ble det gjennomført dybdeintervju. Hovedformålet med oppgaven er å undersøke regnskapsbrukeres oppfatning av vesentlighetsbegrepet i revisjon. For å undersøke dette har vi også benytte oss av et deskriptivt design i form av en spørreundersøkelse.

4.4 Valg av metode

Når problemstilling og undersøkelsesdesign er bestemt er neste fase valg av metode for datainnsamling. Det finnes to ulike analysemetoder som kan brukes for å innhente data: kvalitativ og kvantitativ metode.

Det er problemstillingen som bestemmer hvilken metode som bør benyttes, eventuelt en kombinasjon. Ofte vil sosiale fenomener både ha kvalitative og kvantitative sider og det kan dermed være hensiktsmessig å benytte begge metodene (Gripsrud et al., 2011, s.79). Dette er tilfelle i vår oppgave hvor vi benytter kvalitativ metode i form av dybdeintervju og kvantitativ metode i form av spørreundersøkelse. Begge metodene vil utdypes nedenfor.

Forholdet mellom kvalitativ og kvantitativ metode kan illustreres på følgende måte:



Figur 9: Forholdet mellom kvalitativ og kvantitativ metode (Jacobsen, 2015, s.127)

4.4.1 Kvalitativ metode

Kvalitativ metode brukes for å undersøke, beskrive og forstå et fenomen eller en sammenheng. Metoden vektlegger detaljer og det unike ved hvert individ (Jacobsen, 2015, s.130). En sentral kvalitativ metode er dybdeintervju.

Det er både fordeler og ulemper ved bruk av kvalitativ metode. Jacobsen (2015) presenterer en rekke fordeler. Metoden vektlegger en åpen datainnsamling med få begrensninger på de svar som avgis. Dette resulterer i at dataene blir nyanserte ettersom de vil reflektere intervjuobjektene sine meninger og forståelse av et fenomen. En kvalitativ tilnærming i form av personlige møter mellom intervjuobjekt og undersøker kan føre til en nærhet og trygghet som videre kan sikre at intervjuobjektene avgir ærlige svar. Kvalitativ metode er også fleksibel ved at problemstillingen og datainnsamlingsmetoden kan endres etter hvert som undersøkelsen pågår (Jacobsen, 2015, s.129-130).

Jacobsen (2015) presenterer også en rekke ulemper ved bruk av metoden. Den første ulempen ved kvalitativ metode er at den er ressurskrevende. Det tar tid å rekruttere intervjuobjekter, gjennomføre intervjuene og tolke innsamlet data. Videre kan det oppstå et problem knyttet til representativiteten da det ved kvalitativ metode typisk vil være få intervjuobjekter. Dette fører til at funnene ikke kan generaliseres da man ikke med sikkerhet kan vite om de er representative for resten av populasjonen. Ved kvalitativ metode vil man kunne samle inn et stort omfang av data som ofte er svært komplekse. Spørsmålet blir i hvilken grad undersøkeren klarer å beholde oversikten og være helt åpen for alle detaljer og nyanser. Det kan foreligge en fare for at undersøker foretar en ubevisst siling av informasjon. Det kan også oppstå en undersøkelseeffekt ved at intervjuobjektene blir påvirket av den som intervjuer eller av settingen rundt intervjuet. Et resultat av dette kan være at de svarer unaturlig eller annerledes enn de ellers ville gjort. Et siste problem som kan oppstå i forbindelse med kvalitativ metode er nærheten til intervjuobjektene. Nærheten kan i noen tilfeller bli for tett noe som kan føre til at intervjuer mister sin kritiske holdning til dataene som samles inn (Jacobsen, 2015, s.130-132).

Vi har valgt å ta i bruk kvalitativ metode i form av dybdeintervju for å tilegne oss innsikt og bedre forståelse av revisors fastsettelse av vesentlighetsgrenser og deres syn på brukerne av regnskapet.

4.4.2 Kvantitativ metode

Kvantitativ metode innebærer å samle inn et stort datamateriale slik at man kan studere sammenhenger og tendenser. Kvantitativ data er data som kan uttrykkes i tall eller mengdeenheter og som systematiseres ved hjelp av ulike former for statistisk metode. Kvantitativ metode egner seg best når problemstillingen er relativt klar. Spørreundersøkelse er en form for kvantitativ metode (Gripsrud et al., 2011, s.79).

I likhet med kvalitativ metode er det både fordeler og ulemper ved bruk av kvantitativ metode. Den mest primære fordelen ved kvantitativ metode er at den standardiserer informasjonen som gjør den relativt lett å behandle ved hjelp av statistiske metoder. Kostnaden ved kvantitativ undersøkelse er lavere enn ved kvalitativ undersøkelse, noe som fører til at man kan spørre mange informanter og få et representativt utvalg. Videre er en annen fordel at vi kan beskrive et gitt forhold relativt presist. Dette er mulig da svar på et spørsmål kan beskrives i prosent eller eksakt antall (Jacobsen, 2015, s.134-135).

En ulempe med kvantitativ metode er at man kan gå glipp av informasjon som ikke kan tallfestes, men som er sentralt for oppgavens problemstilling. Videre kan spørreskjema bestå av spørsmål og svaralternativer undersøker mener er relevant og riktig, men hvor intervjuobjektene har en annen oppfatning. For å fange opp informasjon som ikke kan tallfestes og/eller informasjon intervjuobjektene mener er sentralt i forbindelse med problemstillingen er det imidlertid mulig å legge inn noen åpne spørsmål i spørreskjemaet. Dette kan gjøres slik at de som intervjues kan utdype svarene sine, kommentere og gi opplysninger om andre forhold som de mener er sentralt å belyse. Ettersom kvantitativ metode benyttes for å nå mange personer må undersøkelsen være relativt enkel. Dette kan føre til at man ikke får frem alle de individuelle variasjonene som finnes i en gruppe (Jacobsen, 2015, s.135-137).

Vi har valgt å utforme en kvantitativ spørreundersøkelse for å tilegne oss innsikt og bedre forståelse av de holdninger og oppfatninger regnskapsbrukerne har knyttet til vesentlighetsbegrepet i revisjon.

4.5 Utvelgelse av informanter

Ved enhver undersøkelse, kvantitativ eller kvalitativ, er det nødvendig å avgjøre hvem som skal intervjues eller måles. Det første man gjør er å definere populasjonen og dermed komme frem til utvalgsrammen. Populasjonen er *”summen av alle de undersøkelsesenheterne en ønsker å si noe om”* (Gripsrud et al., 2011, s.129). Utvalgsrammen er en oversikt over alle som inngår i populasjonen og her utvalget blir trukket fra.

Vi valgte å sette noen kriterier for populasjonen og dermed utvalgsrammen. Det var nødvendig at revisorene hadde erfaring ettersom vi ønsker svar fra personer som har kunnskap knyttet til vesentlighet og fastsettelse av vesentlighetsgrenser. En forutsetning for valg av regnskapsbruker var daglig bruk av regnskap. Videre var det et kriterium at informantene holdt til i Oslo eller Kristiansand av praktiske grunner.

Vi har i denne oppgaven tatt i bruk ikke-sannsynlighetsutvalg. Litteraturen presenterer tre typer av ikke-sannsynlighetsutvalg: Bekvemmelighetsutvalg, kvoteutvalg og vurderingsutvalg. Vurderingsutvalg innebærer at man velger ut informanter som innehar egenskaper man ønsker representert i utvalget (Gripsrud et al., 2011, s.139). I dette utvalget er det ikke lik sannsynlighet for at alle kan bli valgt og utvalget vil derfor ikke være representativt ovenfor populasjonen. Denne utvalgsmetoden benyttes i vår oppgave for å belyse oppgavens problemstilling.

I søken etter revisorer hadde vi som mål å få tak i informanter som representerer selskaper av ulik størrelse. Hensikten med dette var å se på forskjellene i tilnærmingen til vesentlighetsbegrepet. Vi gikk inn på hjemmesiden til de ulike revisjonsselskapene som befant seg innenfor vår utvalgsramme og kontaktet dem på mail. I mailen utdypet vi temaet for oppgaven og spurte om de hadde mulighet til å stille til et dybdeintervju. Det viste seg at det var vanskelig å få mange til å stille opp til dybdeintervju på denne tiden av året. Vi endte opp med en revisor fra et lite selskap og en revisor fra et stort selskap. Vi konkluderte med at dette var tilstrekkelig ettersom dette ikke er hovedfokuset for oppgaven.

Ved utvelgelsen av regnskapsbrukere valgte vi å sende mail til flere selskaper og personlige investorer. Det finnes et bredt spekter av regnskapsbrukere og vårt mål med utvelgelsen av informantene var at de skulle representere dette. Vi endte opp med følgende fem

regnskapsbrukere: en analytiker, investor, prosjektleder, selvstendig næringsdrivende og kjøpmann.

Utvalget er som nevnt ikke representativt ovenfor populasjonen. Dette var heller ikke noe mål da det er for tid- og ressurskrevende.

4.6 Datainnsamling

Det skilles normalt mellom to former for datakilder i forbindelse med datainnsamling og det er primær- og sekundærdata. Primærdata er data man selv innhenter, mens sekundærdata er data samlet inn av andre og med andre formål (Gripsrud et al., 2011, s.57). Primærdata innhentes ved hjelp av eksempelvis spørreundersøkelser, observasjon og intervju.

Sekundærdata kan være data både fra interne kilder som bedriftsinformasjon og data fra eksterne kilder som faglitteratur.

Det er hensiktsmessig å benytte både sekundær- og primærdata i forbindelse med vår problemstilling. For å få økt forståelse for og kunnskap om temaet vesentlighet startet vi med å studere sekundærdata. Hensikten var å finne ut hva det allerede har blitt forsket på knyttet til temaet. På bakgrunn av dette innhentet vi primærdata ved hjelp av individuelle dybdeintervju og spørreundersøkelse for å få en mer detaljert forståelse av temaet. I tillegg inkluderte vi en case i disse intervjuene for å studere om det foreligger noen forskjell i hvordan revisor kontra regnskapsbruker fastsetter og oppfatter vesentlighet i praksis.

4.6.1 Dybdeintervju

Datainnsamling kan foregå ved at det gjennomføres dybdeintervju. Individuelle dybdeintervju gjennomføres ansikt til ansikt mellom intervjuer og informant. Ofte benyttes en intervjuguide som utgangspunkt (Gripsrud et al., 2011, s.90). Hensikten med dybdeintervju er å tilegne seg innsikt i det fenomen som studeres. Metoden er best egnet når relativt få enheter undersøkes, når vi er interessert i det enkelte individ og hva den enkelte mener om det fenomen som studeres (Jacobsen, 2015, s.146-147). Vi har valgt å intervju to revisorer.

Vi benyttet en intervjuguide som utgangspunkt for intervjuet. Denne skulle hjelpe til med å strukturere intervjuet og inneholdt spørsmålene. Intervjuet startet med tre generelle spørsmål som omhandlet hvilken stilling informanten har i selskapet, hvor lenge informanten har arbeidet som revisor og om informanten jobber i et selskap med mer eller mindre enn 1000

ansatte. Bakgrunnen for disse spørsmålene er at vi ønsket å finne ut om de hadde relevant erfaring å bidra med i undersøkelsen og/eller om dette kunne være en grunn til forskjellige svar i undersøkelsen. Videre ble revisorene spurt om spørsmål knyttet til deres metodikk i forbindelse med fastsettelse av vesentlighetsgrenser. Til slutt fikk informantene spørsmål om brukerne av regnskapet og hvilken oppfatning de tror regnskapsbrukerne har av vesentlighetsbegrepet.

4.6.2 Spørreundersøkelse

Datainnsamling ved hjelp av spørreundersøkelser krever mye arbeid og det er flere elementer man må tenke over i forbindelse med planleggingen. En forutsetning ved bruk av spørreskjemaer er at undersøkeren har tenkt grundig gjennom hvilke spørsmål som skal stilles samt hvordan det bør gjøres (Gripsrud et al., 2011, s.43). Spørsmålene må utformes så korrekt som mulig for å unngå at selve spørsmålene skaper uønskede resultater. I utformingen av spørsmålene må det skilles mellom ulike måter å formulere spørsmålene på og ulike måter å utforme svaralternativene på.

Det første som må gjøres er å konkretisere det vi ønsker å spørre informantene om.

Utgangspunktet for hvilke spørsmål man har er problemstillingen. Vår problemstilling er *“Hvordan oppfatter regnskapsbrukere vesentlighetsbegrepet i revisjon?”*. Her ønsker vi å måle hvordan regnskapsbrukere *oppfatter* vesentlighetsbegrepet. Oppfatning er abstrakt og subjektivt og dermed et kvalitativt begrep. For å kunne måle dette må man gjennom en prosess som kalles operasjonalisering. Det betyr at vi må gjøre begrepet målbart.

Operasjonaliseringen resulterer i spesifikke spørsmål som er med på å indirekte måle begrepet “oppfatning” (Jacobsen, 2015, s.253). Siden oppfatning er et sammensatt fenomen, er det vanskelig å måle begrepet ved hjelp av et enkelt spørsmål. Vi benyttet dermed flere spørsmål for å måle begrepet. Ved utarbeidelsen av spørsmålene tok vi utgangspunkt i Rooij (2009) sin tidligere undersøkelse. Vi studerte hvordan Rooij (2009) gikk frem for å måle regnskapsbrukernes oppfatning.

Vi intervjuet fem regnskapsbrukere ved bruk av en nettbasert spørreundersøkelse.

Spørreundersøkelsen ble innledet med en kort beskrivelse av undersøkelsens hensikt og tema. Informantene ble opplyst om at de ble holdt anonyme og at det ikke vil være mulig å gjenkjenne dem i oppgaven. Videre takket vi informantene for at de ville bidra ved å svare på undersøkelsen. Til slutt ble oppbyggingen av undersøkelsen beskrevet.

Spørreundersøkelsen startet med fire generelle spørsmål med åpne svaralternativer. De generelle spørsmålene tar for seg bransjen informantene jobber innenfor, hvor lenge de har jobbet der og i hvor stor grad de bruker regnskapet daglig. Vi valgte å ha åpne svaralternativer fordi det finnes utallige bransjer som benytter seg av regnskap og det er ingen bransje som er av mer interesse enn andre i forbindelse med vår problemstilling. De andre spørsmålene ble inkludert for å finne ut om de var relevante informanter for oppgaven.

Som nevnt innledningsvis er vi avhengig av flere spørsmål for å kunne måle hvordan regnskapsbrukere oppfatter vesentlighetsbegrepet. Spørreundersøkelsen inneholder 12 påstander som informantene skal svare på ved å velge et av følgende alternativer: helt enig, enig, uenig, helt uenig, vet ikke. I metodelitteraturen kalles denne måten å måle holdninger på for Likert-skalaen (Gripsrud et al., 2011, s.107). Påstandene er knyttet til hva regnskapsbrukerne mener det er viktig at revisor legger vekt på i revisjonen, hvilke forhold de har til vesentlighetsbegrepet, deres følelse av sikkerhet knyttet til regnskapet og revisors fastsettelse av vesentlighetsgrenser. Til slutt blir regnskapsbrukerne presentert for antakelsene revisor tar om brukerne av regnskapet etter ISA 320.

Som en avslutning på spørreundersøkelsen ble følgende inkludert: *“Dersom du har noe ekstra å tilføye kan du skrive dette i boksen under”*. Hensikten var å fange opp viktig informasjon og/eller informasjon regnskapsbrukerne mener er viktig og som de ikke følte de fikk svart på i de øvrige spørsmålene.

4.6.3 Case

Case benyttes ofte for å studere én enhet og for å beskrive et fenomen, skape forståelse og få dypere innsikt i et komplisert problem (Store norske leksikon, 2018).

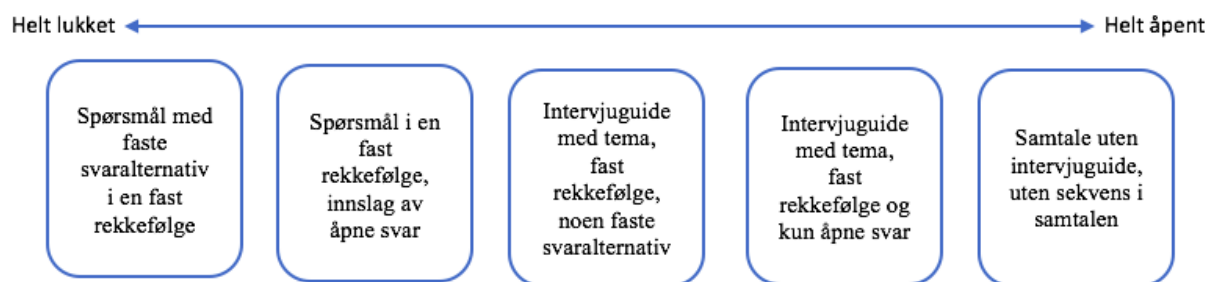
Alle informantene ble presentert for samme case i forbindelse med intervjuene. Caset er hentet fra oppgavesamlingen til Gulden og Haaland (2017) og består av et enkelt regnskap samt noen tilleggsopplysninger. Informantene ble bedt om å besvare noen spørsmål knyttet til caset. Vi valgte å tilpasse spørsmålene til de to ulike gruppene av informanter da det er naturlig å anta at de har ulike forutsetninger for å løse denne type oppgaver samt kjennskap til den faglige terminologien. Vi vil undersøke om det foreligger noen forskjeller mellom hvordan revisor kontra regnskapsbruker fastsetter og oppfatter vesentlighet i praksis.

4.7 Gjennomføring

En beskrivelse av gjennomføringen av intervjuene er inkludert for å øke oppgavens reliabilitet og validitet.

Et intervju kan ha ulik grad av struktur. Intervjuene med regnskapsbrukerne i form av spørreundersøkelse hadde en middels struktureringsgrad da spørsmålene hadde en fast rekkefølge og en blanding av åpne og faste svar (Jacobsen, 2015, s.150). Dybdeintervjuene med revisorene hadde en større grad av åpenhet og dermed en lavere struktureringsgrad. Vi hadde derimot en intervjuguide som utgangspunkt, noe som sikrer en viss grad av struktur. Fordelen med åpne svar er at du sikrer at informanten får sagt det de ønsker å si (Jacobsen, 2015, s.347).

Grader av strukturering av et intervju illustreres på følgende måte:



Figur 10: Grader av strukturering av et intervju (Jacobsen, 2015, s.150)

Gjennomføringen av intervjuene skjedde i to prosesser. Vi startet med dybdeintervju av revisorene. Før møte hadde informantene mottatt informasjon om temaet for oppgaven. De hadde derimot ikke tilgang til spørsmålene før selve intervjuet startet. Hensikten var å sikre ærlige svar som ikke var planlagt på forhånd. Vi startet intervjuet med en presentasjon av oss selv. Deretter ga vi en kort beskrivelse av formålet med intervjuet og temaet for oppgaven. Det ble videre presisert at informantene kom til å bli holdt helt anonyme og at det ikke vil være mulig å gjenkjenne dem i oppgaven. Intervjuene foregikk på informantenes kontor etter deres ønske. Dette kan være hensiktsmessig ettersom det er et naturlig sted for intervjuobjektet og det kan dermed føre til større trygghet. Å ha intervjuene på kontorene kan imidlertid medføre forstyrrelser ved at andre kommer inn (Jacobsen, 2015, s.152).

Vi opplevde derimot ingen forstyrrelser ved gjennomføring av intervjuene. Under intervjuet hadde en av oss ansvar for å stille spørsmål og observere kroppsspråk, mens den andre skrev

ned svarene så ordrett som mulig. En fordel med personlig intervju er at vi kan observere kroppsspråket til informantene. Det var derimot ikke noe spesielt å merke seg på dette da de virket veldig komfortable. På slutten av intervjuet takket vi for at revisorene hadde tatt seg tid til å bli intervjuet.

Ved gjennomføringen av spørreundersøkelsen tok vi i bruk SurveyXact som er tilgjengelig for studenter ved Universitetet i Agder. Dette programmet gjør det mulig å utforme spørreskjemaer, distribuere, overvåke innsamling og kjøre analyser (Universitetet i Agder, 2018). En fordel med dette programmet er at det ikke lagrer IP adresser og derfor sikrer informantenes anonymitet. Regnskapsbrukerne hadde i likhet med revisorene mottatt informasjon om temaet på forhånd. Vi hadde også gitt beskjed om at de ville bli holdt anonyme og at det ikke vil være mulig å gjenkjenne dem i oppgaven. Linken til spørreundersøkelsen ble gitt til informantene under intervjuet. Det var ikke alle regnskapsbrukerne som hadde mulighet til å møte oss. Vi hadde derfor et personlig møte med to av dem, mens resten ble gjennomført over telefon. En ulempe med å ta det over telefon er at vi ikke fikk observert intervjuobjektens kroppsspråk. De to regnskapsbrukerne vi møtte personlig var derimot rolige og viste ingen tydelige tegn i kroppsspråket. Under intervjuene guidet vi informantene gjennom undersøkelsen for å sikre at de forstod spørsmålene samt gav ordentlige og ærlige svar.

Både revisorene og regnskapsbrukerne ble introdusert for ett og samme case. Hensikten med dette var som sagt å se hvordan regnskapsbrukerne kontra revisor forholder seg til vesentlighetskonseptet i praksis. Caset ble gjennomført under intervjuene og informantene fikk mulighet til å stille spørsmål dersom noe var uklart.

4.8 Dataanalyse

Kort tid etter intervjuene startet vi med å skrive ut og gjennomgå alle intervjuene på nytt. Dette ble gjort så fort som mulig slik at vi fortsatt hadde intervjuene friskt i minnet. Hver informant ble tilordnet en egen bokstav. Dette sikrer anonymiteten til informantene og gjør det lettere å organisere dataen. Deretter fjernet vi all irrelevant og personidentifiserende informasjon. En mulig feilkilde i dette tilfellet er at relevant informasjon kan gå tapt.

Notatene fra dybdeintervjuene ble lagt inn i programmet Nvivo. Dette programmet hjalp oss med å strukturere, organisere og få innsyn i dybdeintervjuene. Nvivo gjorde det lettere og mer effektivt å finne informasjon til analysen (Alfasoft, 2017).

SurveyXact gav oss muligheten til å analysere dataene fra spørreundersøkelsen direkte i programmet. Programmet gav oss mulighet til å organisere, strukturere og lage analyser av svarene fra undersøkelsen. Denne prosessen kalles koding og innebærer at alle svarene får en tallmessig verdi slik at de kan behandles statistisk (Jacobsen, 2015, s.313).

4.9 Reliabilitet og validitet

Etter å ha gjennomført en undersøkelse er det sentralt å vurdere hvilken kvalitet den har. I den forbindelse er det hensiktsmessig å vurdere undersøkelsens reliabilitet og validitet.

Reliabilitet er et mål for undersøkelsens pålitelighet. Begrepet er knyttet til hvorvidt undersøkelsen viser den virkelige situasjonen samt i hvilken grad resultatene kan etterprøves. Reliabilitet innebærer å vurdere om innsamlet data er påvirket av måten innsamlingen gjennomføres på. Målet ved en undersøkelse er å oppnå høy reliabilitet. Høy reliabilitet tilsier at innsamlet data ikke påvirkes av innsamlingsmetoden og at uavhengige målinger gir tilnærmet identisk resultat (Kvale & Brinkmann, 2015, s.276). Dette innebærer at de tilfeldige feilene må være minimale. For at undersøkelsen skal være mulig å gjennomføre på nytt er det sentralt med en nøye beskrivelse av gjennomføringen av undersøkelsen (Gripsrud et al., 2011, s.52). Vi har inkludert en nøyaktig beskrivelse av gjennomføringen av intervjuene samt en intervjuguide. Den vedlagte intervjuguiden kan bidra til at de samme spørsmålene blir inkludert i en eventuell ny undersøkelse. Til sammen kan dette gjøre det mulig for andre å reprodusere resultatet på et senere tidspunkt og dette styrker dermed reliabiliteten til undersøkelsen.

Reliabiliteten kan også bli påvirket av registrering og analyse av data. Vi benyttet ikke lydopptak under intervjuene og det er derfor en sjanse for at vi har mistet relevant informasjon underveis i prosessen. Vi var imidlertid to stykker som deltok under intervjuene og i analyseprosessen. Dette kan ha bidratt til å styrke innsamlingen av informasjonen. Det kan også være en fordel at vi var minst to personer i analyseprosessen for å sammenligne hva man har fått ut av innsamlet data.

Intervjueffekten kan oppstå i tilfeller hvor intervjuerens tilstedeværelse kan påvirke informanten slik at han eller hun opptrer på en annen måte enn normalt. Dette problemet har større sannsynlighet for å inntreffe i de personlige intervjuene fremfor telefonintervjuene (Jacobsen, 2015, s.148). Under intervjuene prøvde vi å være så nøytrale som mulig slik at vi ikke skulle påvirke svarene til informantene. Vi var nøytralt kledd, hadde en rolig tone og et normalt kroppsspråk. I tillegg fokuserte vi på å opptre likt overfor alle informantene. Ved utførelsen av de personlige intervjuene fikk vi inntrykk av at informantene var ærlige. Informantene gav utfyllende svar og kroppsspråket tydet på at de var rolige og komfortable. Vi kan imidlertid ikke være helt sikre på at informantene ikke har blitt påvirket av oss.

Måten man utformer spørsmålene på kan også påvirke svarene til informantene. Det kan oppstå situasjoner hvor vi skaper de svarene vi selv vil ha og dermed reduserer påliteligheten til undersøkelsen (Jacobsen, 2015, s.377). Ved utarbeidelsen av spørsmålene fokuserte vi på klare spørsmål. Vi kan derimot ikke utelukke at spørsmålene i noen grad var ledende eller vanskelige for informantene å forstå. Videre fokuserte vi på å forklare begrepene til informantene, men vi kan ikke utelukke at begrepene ble individuelt tolket.

Validitet er synonymt med gyldighet. Validitet handler om i hvilken grad man måler det man faktisk har tenkt å måle. Validitet deles ofte opp i ytre-og indre validitet. Ytre validitet dreier seg om undersøkelsen kan generaliseres på grunnlag av populasjonen. Dersom resultatene kan generaliseres tilsier dette en høy grad av validitet. Hvis resultatene derimot ikke kan generaliseres, vil dette tilsi en lav validitet (Snl, 2018). I vår undersøkelse er det få informanter og resultatene kan ikke generaliseres. Dette innebærer at undersøkelsens ytre validitet er begrenset. Til tross for at funnene ikke kan generaliseres, vil oppgaven kunne bidra med nyttig informasjon om regnskapsbrukernes forståelse av vesentlighetsbegrepet. Indre validitet handler om at funnene kan forklares gjennom hypotesen som er satt. Dersom undersøkelsen skal ha høy indre validitet er det nødvendig at man har kontroll over mulig bevisste eller ubevisste feil og skjevheter (Snl, 2018). Under dybdeintervjuene hadde vi mer kontroll over ulike faktorer som kunne påvirket informantene enn vi hadde med informantene som ble intervjuet over telefon. I forbindelse med de personlige intervjuene sikret vi at informantene ikke kunne kommunisere med andre og dermed reduserte sannsynligheten for mulig påvirkning. Under telefonintervjuene hadde vi ikke mulighet til å kontrollere hva som foregikk rundt informantene og vi kan dermed ikke utelukke at informantene har blitt påvirket.

Kapittel 5: Presentasjon og analyse av funn

I dette kapittelet skal vi presentere og analysere funnene fra intervjuene. Målet med oppgaven er å undersøke hvilken oppfatning regnskapsbrukere har av vesentlighetsbegrepet i revisjon. Det blir først gitt en presentasjon av informantene og deres bakgrunn. Deretter tar vi for oss dybdeintervju, spørreundersøkelse og case i hvert sitt delkapittel. Her presenteres hensikten med innsamlingsmetodene etterfulgt av funnene og en analyse av disse. Fokuset i analysen er å knytte og sammenligne funnene med teorien og tidligere forskning.

5.1 Generelt om informantene

Vi har intervjuet to revisorer og fem regnskapsbrukere. Alle informantene hører til i Oslo eller Kristiansand og har vært relevante for å besvare problemstillingen. Flertallet av informantene har lang erfaring innenfor sitt fagfelt og har derfor vært viktige bidragsyttere.

Alle informantene har blitt tilordnet hver sin bokstav. Dette ble gjort for å sikre informantenes anonymitet og gir samtidig en bedre struktur på oppgaven.

5.1.1 Revisorer

I søken etter revisorer hadde vi som mål å få tak i informanter som representerer selskaper av ulik størrelse. Som vist i tabellen nedenfor representerer informant A et stort selskap, mens informant B representerer et lite. Et stort selskap er i denne sammenheng et revisjonsselskap med mer enn 1000 ansatte og som er innenfor gruppen av de fem største revisjonsselskapene i Norge: KPMG, Deloitte, PwC, EY og BDO. Et lite selskap er i denne sammenheng et revisjonsselskap utenfor gruppen av de fem store revisjonsselskapene og med mindre enn 1000 ansatte. Som det fremgår av tabellen nedenfor har de to revisorene ulik grad av erfaring.

Informant	Størrelse på selskap	Tittel	Erfaring
A	Stort	Senior	3 år
B	Lite	Statsautorisert revisor, Partner	23,5 år

Tabell 4: Informasjon om revisorene

5.1.2 Regnskapsbrukere

Det finnes som nevnt et bredt spekter av regnskapsbrukere og vårt mål med utvelgelsen av informantene var at de skulle representere dette. Vi endte opp med fem regnskapsbrukere som har ulike måter å tilnærme seg regnskapet på. Disse regnskapsbrukerne tar ulike beslutninger basert på regnskapet og det er dermed mulig å studere oppfatningen av vesentlighet fra ulike perspektiver. Alle informantene oppga at de i stor grad bruker regnskapet i sitt daglige arbeid og er dermed relevante intervjuobjekter vedrørende temaet vesentlighet.

Informant	Bransje	Stilling/tittel	Erfaring	Daglig bruk av regnskap
C	Bank/finans	Analytiker	3,5 år	Ja
D	Eiendom	Daglig leder og investor	21 år	Ja
E	Eiendom og markedsføring	Senterleder og prosjektleder	12 år	Ja
F	Eiendomsdrift	Selvstendig næringsdrivende	27 år	Ja
G	Dagligvare	Kjøpmann	15 år	Ja

Tabell 5: Informasjon om regnskapsbrukerne

5.2 Presentasjon og analyse av dybdeintervju

Hensikten med dybdeintervjuene var å tilegne oss innsikt i hvordan revisorene vurderer regnskapsbrukernes kompetanse og oppfatning av vesentlighetskonseptet. Vi ønsket samtidig å få informasjon om hvordan revisor fastsetter vesentlighetsgrenser. Dette ble inkludert for å få informasjon om prosessen knyttet til fastsettelse av vesentlighet og videre hvordan regnskapsbrukerne hensynstas. Dybdeintervjuene gir oss et teoretisk fundament som videre hjelper oss å tolke det praktiske caset. Gjennom dybdeintervjuene forklarer revisorene hvordan de teoretisk fastsetter vesentlighet, mens de gjennom caset får vist hvordan dette gjøres i praksis.

I det følgende vil spørsmålene stilt under dybdeintervjuene bli sammenfattet og diskutert under passende kategori.

5.2.1 Referanseverdier

Det første informantene ble spurt om var i hvilken grad fastsettelse av vesentlighetsgrenser er en del av deres hverdag og hvilke referanseverdi(er) samt prosentsats de normalt benytter ved fastsettelsen. Vi valgte å spørre om dette for å opparbeide oss en forståelse av hvordan revisorene vurderer de kvalitative faktorene presentert i ISA 320 som videre danner grunnlaget for revisors bruk av kvantitative referanseverdier.

Begge revisorene nevner at bruk av vesentlighetsgrenser er en stor del av deres hverdag da dette er grunnlaget for all revisjonen de gjør. Dette viser at de er relevante informanter for oppgaven.

På spørsmål om hvilke referanseverdi(er) samt prosentsats de normalt benytter ved fastsettelse oppgir informant A at det avhenger av hva slags type selskap det er. Utgangspunktet er resultat før skatt, men informant A presiserer at man ikke alltid kan benytte denne referanseverdien. Et eksempel er hvis selskapet går med underskudd. Informant A oppgir at dersom man ikke har noen referanseverdier å benytte må man ta en skjønnsmessig vurdering. Informant A legger til at vedkommende normalt benytter 5 - 15 % av resultat før skatt dersom det er snakk om små foretak. Ved store foretak benyttes det maksimalt 10 %. Informant A trekker videre frem risiko rundt fortsatt drift. Hvis det er høy risiko for at selskapet går konkurs svarer informant A at dette tilsier at vedkommende må sette en lavere vesentlighetsgrense. Informant B påpeker også at referanseverdien avhenger av type virksomhet. Vedkommende tar vanligvis i bruk referanseverdiene total kapital og omsetning hvor prosentsatsen settes til 2 – 3 %. Videre presiserer informant B at bruken av vesentlighet blir gjort forskjellig i ulike revisjonsselskap. Vedkommende har arbeidet i både store og små revisjonsselskaper og påpeker at de store selskapene bruker vesentlighetsgrensen mer aktivt. Videre sier informant B at de “små” revisjonsselskapene ofte har mindre kunder hvor det meste blir revidert og at vesentlighetsgrensen ofte har mindre betydning i disse tilfellene.

Som det fremgår av funnene ovenfor vurderer revisorene både kvalitative og kvantitative faktorer ved fastsettelse av vesentlighet. Dette samsvarer med tidligere presentert teori. Som nevnt tar informant A i bruk referanseverdien resultat før skatt. Forskning viser at resultat før skatt er den referanseverdien som blir mest brukt (Eilifsen & Messier, 2015, s.11). Informant B oppgir at vedkommende ofte benytter referanseverdiene total kapital og omsetning. Begge revisorene tar dermed i bruk referanseverdier som samsvarer med de presenterte kvantitative

verdiene i ISA 320. Begge revisorene vurderer også virksomheten før de velger en passende referanseverdi og tilhørende prosentsats. Dette tyder på at informantenes bruk av referanseverdier er i tråd med veiledningen i ISA 320.

I boka Auditing & Assurance Services presenterer Eilifsen, Messier, Glover og Prawitt (2014) vanlige kvantitative referanseverdier samt tilhørende prosentsatser. Informant A oppgir at vedkommende normalt benytter 5 - 15 % av resultat før skatt dersom det er snakk om små foretak. Dette avviker noe fra presentasjonen til Eilifsen, Messier, Glover og Prawitt (2014) som oppgir at vanlig prosentsats for å beregne totalvesentlighet med resultat før skatt som referanseverdi er 3 – 10%. Informant A oppgir imidlertid at ved store foretak benyttes det maksimalt 10 %. Dette er i overensstemmelse med den presenterte litteraturen. Det er imidlertid verdt å nevne at Eilifsen, Messier, Glover og Prawitt (2014) ikke skiller mellom store og små selskap. Informant B oppgir at vedkommende vanligvis tar i bruk referanseverdiene totalkapital og omsetning hvor prosentsatsen settes til 2 – 3 %. Dette er innenfor prosentintervallet Eilifsen, Messier, Glover og Prawitt (2014) har satt ved bruk av samlede inntekter som referanseverdi. Svarene til revisorene indikerer at de benytter prosentsatser som ligger nær intervallene presentert av Eilifsen, Messier, Glover og Prawitt (2014). Som tidligere nevnt kan forskjell mellom valgt referanseverdi og tilhørende prosentsats være et resultat av revisors profesjonelle skjønn. En annen forklaring kan være ulik selskapspolicy.

5.2.2 Profesjonelt skjønn

Det neste informantene ble spurt om var i hvilken grad de utøver profesjonelt skjønn ved fastsettelse av vesentlighet og om det hadde vært hensiktsmessig om alle revisorer måtte følge samme metodikk for fastsettelse: en mekanisk fastsettelse. Vi valgte å spørre om dette for å kartlegge i hvor stor grad revisorene utøver profesjonelt skjønn og om de vektlegger en subjektiv eller objektiv tilnærming i forbindelse med fastsettelse av vesentlighet.

På spørsmål om i hvilken grad informantene utøver profesjonelt skjønn ved fastsettelse av vesentlighet sier informant A at bruk av profesjonelt skjønn er helt sentralt ved fastsettelse av vesentlighet. Informant A sier videre at selskapet i tillegg har en egen metodikk som er basert på revisjonsstandardene. Informant A presiserer at det viktigste er at man tar utgangspunkt i det regnskapsbrukerne synes er vesentlig og at man ved bruk av skjønn må begrunne de valgene man tar. Videre sier informant A at det er flere faktorer vedkommende vurderer og som påvirker hvor i vesentlighetsintervallet man kan legge seg. Følgende faktorer må

vurderes: antall aksjonærer, ekstern gjeld, om selskapet er børsnotert eller ikke, risiko for fortsatt drift og markedsendringer.

Informant B presiserer at vedkommende bruker matematiske verdier som utgangspunkt, men alltid vurderer skjønn ved fastsettelsen av vesentlighet. Informanten legger vekt på hva som virker fornuftig for hver virksomhet. Videre påpeker vedkommende at mekanisk fastsettelse som utgangspunkt er en god rettesnor for fastsettelsen, men at revisors skjønn alltid bør legges til grunn.

Det fremgår klart av ISA 320 at revisors fastsettelse av vesentlighet er gjenstand for profesjonelt skjønn. Profesjonelt skjønn utdypes også i ISA 200 veiledningspunkt A25 – A29, hvor det fremgår at revisor skal utøve profesjonelt skjønn gjennom hele revisjonen. Begge informantene oppgir at de utøver profesjonelt skjønn gjennom revisjonen og ved fastsettelse av vesentlighet. Dette samsvarer med kravene i ISA-ene. Informant A legger spesielt vekt på en skønnsmessig vurdering av regnskapsbrukernes behov for finansiell informasjon. Videre tar også informant A utgangspunkt i flere av de kvalitative faktorene som presenteres i ISA 320 veiledningspunkt A4. I revisjonslitteraturen henger vesentlighet og risiko nøye sammen da det alltid vil være en viss risiko for at det foreligger vesentlig feilinformasjon i et regnskap. Det er revisors oppgave å redusere denne risikoen. Informant B trekker frem at bruk av skjønn henger sammen med risiko. Vedkommende oppgir at den skønnsmessige vurderingen av risikoen knyttet til et selskap påvirker fastsatt vesentlighetsgrense.

Svarene til informantene indikerer at skønnsmessige vurderinger er sentralt og nødvendig. Variasjoner i hvordan revisorene benytter profesjonelt skjønn kan, som tidligere nevnt, være et resultat av ulik opplæring, kunnskap og erfaring.

5.2.3 Regnskapsbrukerne

De siste spørsmålene vi stilte revisorene dreide seg om regnskapsbrukerne. Vi valgte å stille disse spørsmålene da vi ønsket å få revisors syn på regnskapsbrukernes kompetanse og oppfatning av vesentlighetsbegrepet.

På spørsmål om hvordan revisorene gjør seg kjent med regnskapsbrukernes forventninger til og toleranse for feil svarer informant A at de må innhente så mye informasjon som mulig fra tidligere revisor og nåværende regnskapsfører. Videre sier informant A at de har ulike revisjonsklienter i forskjellige bransjer noe som innebærer at det er nødvendig med god

bransjekunnskap. Informant A legger til at man blir bedre kjent med revisjonsklienten og brukerne av selskapets regnskap med tiden, noe som gir indikasjoner på hva de synes er vesentlig og viktig. Informant B presiserer også at det er svært viktig å ha kjennskap til virksomheten du reviderer. Revisor må innhente informasjon om virksomheten for å få forståelse for hvem brukerne av regnskapet vil være og hvilke feil de vil tolerere. Begge informantene legger også til at det er uvanlig at regnskapsbrukerne involverer seg i fastsettelsen.

På spørsmål om hvordan revisorene tror at regnskapsbrukerne oppfatter vesentlighetsbegrepet og om de har nok informasjon om begrepet svarer informant A at det kommer an på revisjonsklienten og hva slags erfaringer vedkommende har. Noen revisjonsklienter er kun opptatt av å få revisjonsberetningen, mens andre er opptatt av å rapportere så nøyaktig informasjon som mulig. Informant A sier at vedkommende aldri har oppgitt hvilken grense som har blitt benyttet i revisjonen. Informant A presiserer at de reviderer der det er mest risiko, og at selskapet dermed kan få en oppfatning av hvor revisor graver mest. Informant A sier at det varierer hvordan vedkommende kommuniserer feilinformasjon til revisjonsklienten. Dersom de finner en feil over en viss grense må de listeføre det eller dokumentere feilen og konfrontere revisjonsklienten og/eller regnskapsføreren med det. Dersom det er snakk om et større selskap sier informant A at kommunikasjon kan gjøres løpende. Informant B sier også at oppfatningen til regnskapsbrukere er forskjellig, men at regnskapsbrukerne som regel tror at revisor har gjennomgått alt. Revisoren presiserer at det er viktig å kommunisere til brukerne av regnskapet at dette ikke er tilfelle og at de legger til grunn en vesentlighetsgrense ved revisjonen. Informant B legger til at en normal regnskapsbruker ofte er lite kjent med vesentlighetsbegrepet og at de ikke har nok informasjon om dette.

Revisors forståelse av enheten som revideres og dens omgivelser reguleres av ISA 315. Begge revisorene oppgir at det er helt sentralt å ha kjennskap til virksomheten de reviderer. De innhenter informasjon om virksomheten for å få forståelse for hvem brukerne av regnskapet vil være og hvilke feil de vil tolerere. Begge informantene handler dermed i tråd med ISA-en. Videre har begge revisorene en oppfatning av at regnskapsbrukerne er lite kjent med vesentlighetsbegrepet og betydningen vesentlighetsgrenser har for revisjonen. Dette er i samsvar med tidligere forskning utført av Houghton, Jubb og Kend (2011). Funnene fra deres forskning viser at mange regnskapsbrukere ikke forstår vesentlighetskonseptet og hvordan det

blir brukt i revisjonen. Dette viser at revisorenes oppfatning stemmer overens med tidligere forskning.

5.3 Presentasjon og analyse av spørreundersøkelse

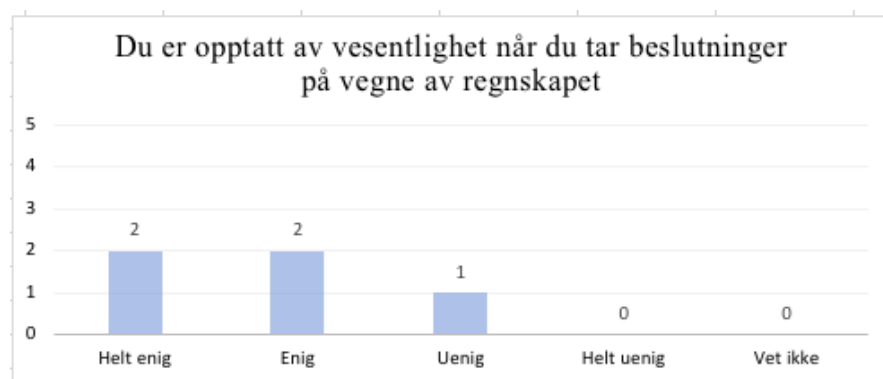
Hensikten med spørreundersøkelsen var å få en bedre forståelse av de holdninger og oppfatninger regnskapsbrukerne har av vesentlighetsbegrepet i revisjonen.

I starten av spørreundersøkelsen ble regnskapsbrukerne stilt to åpne spørsmål om hva de mener det er viktig at revisor legger vekt på ved revisjon av regnskapet, hvilke forhold de har til vesentlighetsbegrepet og om de mener dette er sentralt i deres arbeid. Samtlige informanter oppga at det er sentralt at revisor vektlegger sikkerhet ved revisjon av regnskapet. Videre viste det seg at informantene har ulikt forhold til vesentlighetsbegrepet. Alle oppga imidlertid at det er sentralt i deres arbeid.

I det følgende vil påstandene fra spørreundersøkelsen bli sammenfattet og diskutert under passende kategori.

5.3.1 Forståelsen av vesentlighetsbegrepet

De første påstandene regnskapsbrukerne ble bedt om å ta stilling til dreide seg om deres forståelse av vesentlighetsbegrepet. Her ønsket vi å finne ut om vesentlighet er sentralt når de tar beslutninger, om revisor er tydelig i sin kommunikasjon vedrørende vesentlighet og om de eventuelt ønsker ytterligere informasjon om begrepet.



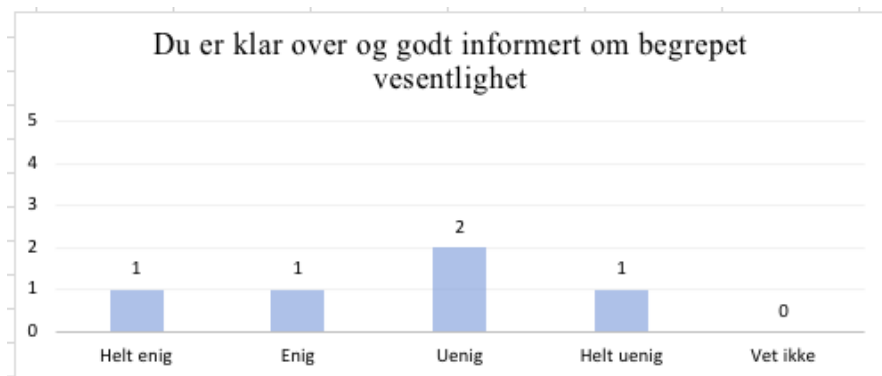
Figur 11: Presentasjon av funn knyttet til påstand en i spørreundersøkelsen

Et klart flertall av regnskapsbrukerne oppgir at de er opptatt av vesentlighet når de tar beslutninger på vegne av regnskapet. Dette viser at vesentlighet står sentralt når ulike beslutninger tas basert på regnskapet. Informant C er i dette tilfelle den eneste som er uenig i dette.



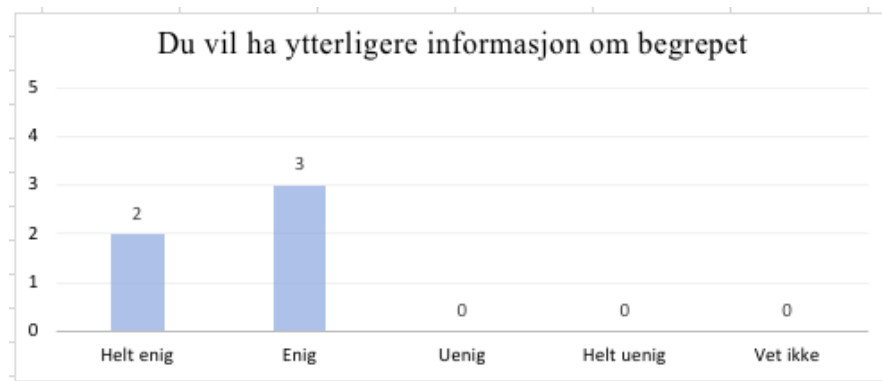
Figur 12: Presentasjon av funn knyttet til påstand to i spørreundersøkelsen

Det fremgår av figur 12 at det er delte meninger om revisors kommunikasjon vedrørende vesentlighet. Det er imidlertid et flertall som mener at revisor er tydelig i sin kommunikasjon. Informant C svarer “vet ikke”, mens informant E svarer at vedkommende er uenig i denne påstanden.



Figur 13: Presentasjon av funn knyttet til påstand tre i spørreundersøkelsen

På spørsmål om regnskapsbrukerne er klar over og godt informert om begrepet vesentlighet svarer flertallet av informantene at de ikke er det. Informant D og G oppgir imidlertid at de er enige i påstanden.



Figur 14: Presentasjon av funn knyttet til påstand fire i spørreundersøkelsen

Det fremgår klart av figuren ovenfor at alle informantene ønsker ytterligere informasjon om begrepet. Dette er så langt det mest tydelige svaret vi har fått.

Revisjonsstandardene legger vekt på at feilinformasjon er vesentlig dersom det med rimelighet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene regnskapsbrukerne tar basert på regnskapet. Figur 11 viser at flertallet av informantene er opptatt av vesentlighet når de tar beslutninger. Det er kun informant C som er uenig i påstanden. Vedkommende utdyper som sluttkommentar at vedkommende har lite forhold til begrepet, men presiserer at det i vedkommende sitt arbeid er viktig at man kan stole på regnskapet. Informant C er det intervjuobjektet som har minst erfaring innenfor sitt fagfelt. Dette kan dermed ha påvirket avgitte svar. En annen forklaring kan være lite kjennskap til begrepet og hva dette innebærer.

Det er delte meninger om revisors kommunikasjon vedrørende vesentlighet, men flertallet mener at revisor er tydelig i sin kommunikasjon. Informant C svarer “vet ikke” på påstanden. En mulig forklaring kan være at vedkommende ikke har vært i direkte kontakt med revisor. Informant E svarer at vedkommende er uenig i at revisor er tydelig i sin kommunikasjon når det kommer til fastsettelse av vesentlighet og vesentlig feilinformasjon. Dette kan tyde på at informanten ikke får god nok informasjon av revisor vedrørende vesentlighet.

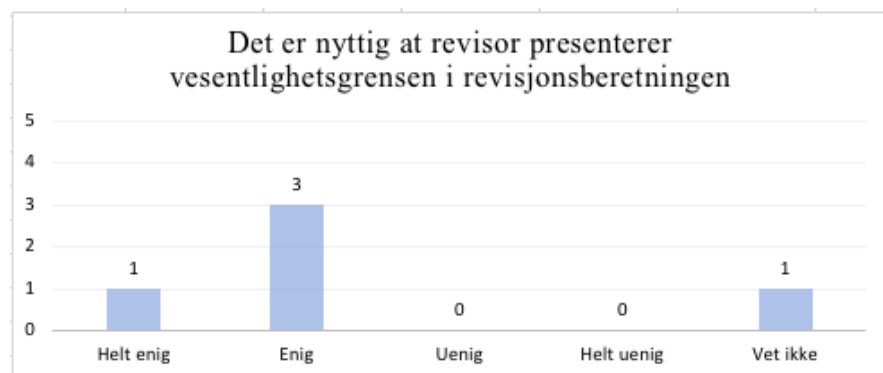
Flertallet i denne undersøkelsen har imidlertid svart at de ikke er godt nok informert om begrepet vesentlighet og ønsker mer informasjon om dette. Dette samsvarer med tidligere forskning gjort av både Rooij (2009) og Houghton, Jubb og Kend (2011). Forskningen til Houghton, Jubb og Kend (2011) viser at regnskapsbrukerne er positive til at revisor i større grad beskriver sin vurdering og fastsettelse av vesentlighet. I forskningen til Rooij (2009)

fremgår det at minst 35 % av informantene mangler kunnskap om begrepet. Våre funn indikerer at 60 % av informantene ikke er godt nok informert om begrepet. Det er imidlertid verdt å nevne at Rooij (2009) sin forskning er basert på flere informanter og dermed et mer representativt utvalg. Dette kan ha vært utslagsgivende for differansen i prosentsetningene. En annen mulig forklaring på de avgitte svarene kan sees i sammenheng med informantenes erfaring. Informant E og G har lang erfaring innenfor sitt fagfelt og oppgir at de er godt informert og kjent med vesentlighetsbegrepet. Informant C med minst erfaring oppgir at vedkommende ikke er klar over og godt kjent med begrepet.

Funnene indikerer at informantene har ulik forståelse av vesentlighetsbegrepet. Det er derimot helt tydelig at alle informantene ønsker mer informasjon om begrepet.

5.3.2 Revisjonsberetningen

Regnskapsbrukerne ble videre bedt om å ta stilling til hvorvidt de mener det er nyttig at revisor presenterer vesentlighetsgrensen i revisjonsberetningen. Det er ikke noe krav i henhold til revisjonsstandardene å presentere benyttede vesentlighetsgrense(r) for regnskapsbrukerne. Vi ønsket derfor å finne ut om regnskapsbrukerne likevel mener at det er nyttig å vite vesentlighetsgrensen(e) revisor har benyttet under revisjonen.



Figur 15: Presentasjon av funn knyttet til påstand fem i spørreundersøkelsen

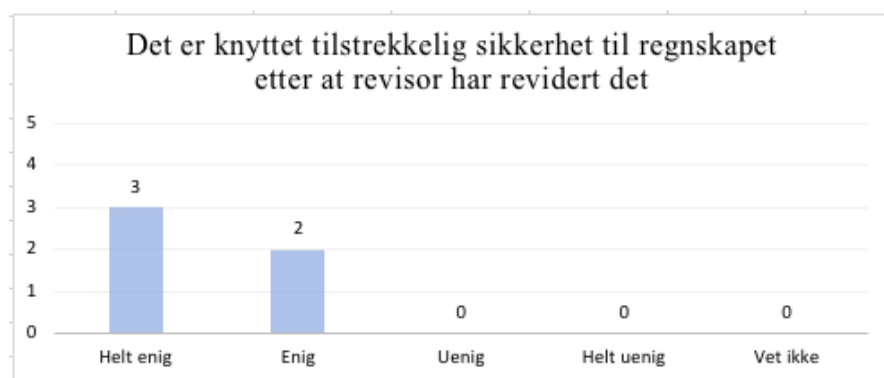
Revisjonsberetningen er ofte det eneste synlige beviset av revisjonen og det kan derfor være hensiktsmessig at vesentlighetsgrensen(e) benyttet under revisjonen blir presentert her. 80 % av informantene er i dette tilfelle enige i at det ville vært nyttig å presentere vesentlighetsgrensen i revisjonsberetningen. Dette er et av spørsmålene hvor informantene er mest enige. Dette kan tyde på at de mangler informasjon som kan ha betydning for de

beslutningene som skal tas basert på regnskapet. Dette samsvarer også med tidligere forskning gjort av Rooij (2009) hvor 91% av regnskapsbrukerne svarer at de mener at revisor skal inkludere vesentlighetsgrensen i revisjonsberetningen. Utvalget til Rooij (2009) er imidlertid større enn vårt utvalg og består av 43 informanter.

Standarden ISA 701 som trådte i kraft i 2016 sier at revisor i større grad skal beskrive forhold som har påvirket revisjonen. Standarden skal bidra til at revisjonsberetningen blir mindre standardisert og åpner for økt forståelse blant brukerne av regnskapet. Til tross for dette viser våre undersøkelser at regnskapsbrukerne ønsker ytterligere informasjon om den/de fastsette vesentlighetsgrensen(e) benyttet under revisjonen. En inkludering av vesentlighetsgrensen(e) benyttet under revisjonen samt en forklaring på hvordan revisor har kommet frem til størrelsen kan gjøre det mulig for regnskapsbrukerne å sammenligne regnskapet til selskaper, spesielt hvis forskjellige revisjonsselskap har revidert dem. Dette kan også gi regnskapsbrukerne en mulighet til selv å vurdere påliteligheten av regnskapet. Å vite benyttet vesentlighetsgrense samt hvordan revisor har kommet frem til størrelsen kan derfor være av verdi for regnskapsbrukerne.

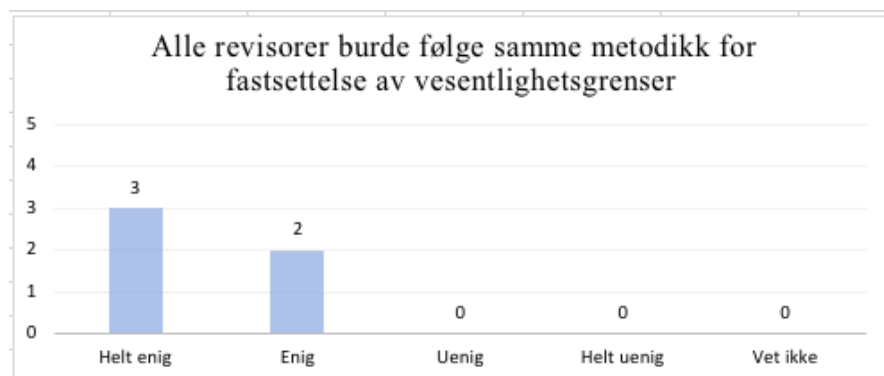
5.3.3 Sikkerhet

De neste påstandene regnskapsbrukerne ble bedt om å ta stilling til omhandler deres følelse av sikkerhet knyttet til regnskapet etter at revisor har revidert det, metodikken for vesentlighetsfastsettelse og hvorvidt de mener at vesentlighetsgrenser burde bli avskaffet. Disse påstandene ble inkludert for å se hvilken grad av sikkerhet regnskapsbrukerne har til det reviderte regnskapet og den metodikken som blir tatt i bruk.



Figur 16: Presentasjon av funn knyttet til påstand seks i spørreundersøkelsen

Alle informantene er enige om at det er knyttet tilstrekkelig sikkerhet til regnskapet etter at revisor har revidert det. Revisors rolle er som nevnt å være allmennhetens tillitsperson og vedkommende er derfor avhengig av tillit fra omverdenen. Svarene indikerer at regnskapsbrukerne har stor tillit til det reviderte regnskapet.



Figur 17: Presentasjon av funn knyttet til påstand syv i spørreundersøkelsen

Alle informantene er også enige om at revisorer bør følge samme metodikk for fastsettelse av vesentlighetsgrenser. ISA 320 gir en veiledning til hvordan revisor kan gå frem ved fastsettelse av vesentlighet. Standarden inneholder derimot ikke noen absolutte krav, men uttrykker at fastsettelse av vesentlighet er gjenstand for profesjonelt skjønn. Svarene kan indikere at regnskapsbrukerne foretrekker mer objektivitet i fastsettelsen av vesentlighetsgrenser.



Figur 18: Presentasjon av funn knyttet til påstand åtte i spørreundersøkelsen

80 % av informantene er uenig i at vesentlighetsgrenser burde bli avskaffet slik at hele regnskapet blir revidert mot en høyere kostnad. Informant C svarer “vet ikke” på denne påstanden.

Som det fremgår av figurene ovenfor er informantene i stor grad enige om påstandene knyttet til sikkerhet. Revisors overordnede mål for revisjonen er å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon (ISA 200 pkt. 5, 2017).

Samtlige regnskapsbrukere har tillit til at revisor utfører revisjonen med tilstrekkelig sikkerhet. Informant C og D presiserer at det er viktig at regnskapsbrukerne kan stole på tallene i regnskapet.

I 2010 ble det, som tidligere nevnt, presentert to nye vesentlighetsstandarder, ISA 320 og ISA 450, som skulle gi økt veiledning til revisorene ved fastsettelse av vesentlighet. Standardene krever ikke en fast fremgangsmåte ved fastsettelse av vesentlighet. Dette er heller ikke mulig da vesentlighet er gjenstand for en rekke skjønnsmessige vurderinger. Alle regnskapsbrukerne i vår undersøkelse er enige om at revisorer bør følge samme metodikk for fastsettelse av vesentlighetsgrenser. Dybdeintervjuene med revisorene viste at revisorene tar utgangspunkt i selskapets egen metodikk, men at de alltid vektlegger skjønn ved fastsettelsen. Revisorene var derfor uenige i denne påstanden, men presiserte at en mekanisk fastsettelse som utgangspunkt er en god rettesnor. Dette viser at regnskapsbrukerne ønsker en mer objektiv tilnærming. Grunnen til dette kan være at en objektiv fastsettelse kan gjøre konseptet mer klart. En objektiv tilnærming kan også gjøre det enklere å sammenligne vesentlighet på tvers av ulike regnskap og samtidig forstå hvordan vesentlighet blir brukt i revisjonen.

Alle informantene, med unntak av informant C, oppgir at de er uenige i at vesentlighetsgrenser burde bli avskaffet slik at hele regnskapet blir revidert mot en høyere kostnad. Informant C har som nevnt minst erfaring innenfor sitt fagfelt og oppgir at vedkommende er lite kjent med begrepet og konseptet vesentlighet. Dette kan være grunnen til at vedkommende ikke har noen formening om denne påstanden. Det er rimelig å anta at de andre regnskapsbrukerne i dette tilfelle har lagt til grunn en kost-nytte vurdering, og kommet frem til at de ikke ønsker å betale mer for at hele regnskapet skal gjennomgås. Informant E presiserer også som sluttkommentar til spørreundersøkelsen at kostnaden er en dimensjon som må betraktes. Dette samsvarer med forskningen til Rooij (2009) som viser at 82 % av informantene svarte at de var uenig i påstanden om å avskaffe vesentlighetsgrenser. Funnene viser som nevnt at regnskapsbrukerne er enige i at revisor utfører revisjonen med tilstrekkelig sikkerhet. Dette kan sees i sammenheng med at de heller ikke ønsker å avskaffe vesentlighetsgrenser.

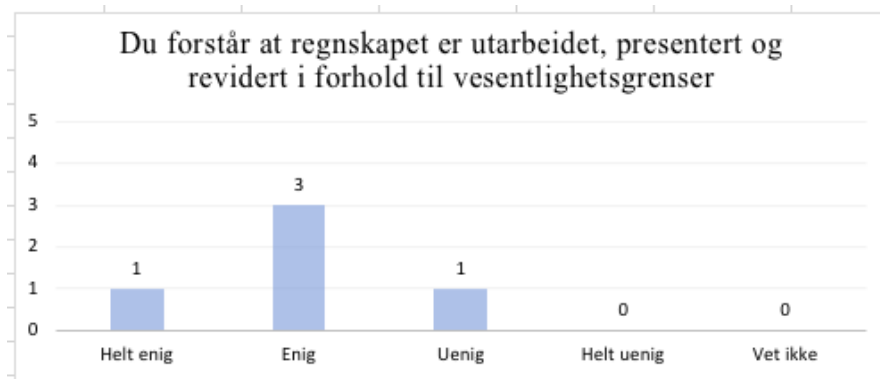
5.3.4 Antakelser om regnskapsbrukerne

ISA 320 presenterer flere antakelser revisor tar om regnskapsbrukerne ved fastsettelse av vesentlighetsgrenser. Det fremgår av Gulden (2016) at revisor legger til grunn at regnskapsbrukerne har en viss kunnskap om økonomi og regnskap, og at de har et realistisk syn på påliteligheten og presisjonen av finansiell informasjon (Gulden, 2016, s.101). Vi ønsket å finne ut i hvilken grad regnskapsbrukerne er enige i disse antakelsene. Påstandene nedenfor skal derfor gi oss informasjon om hvorvidt regnskapsbrukerne selv mener de oppfyller antakelsene presentert i ISA 320 og om denne standarden gir et realistisk syn på regnskapsbrukerne.



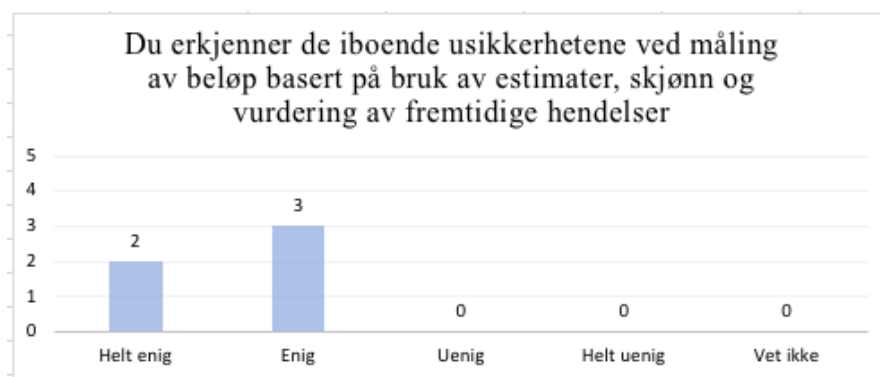
Figur 19: Presentasjon av funn knyttet til påstand ni i spørreundersøkelsen

Den første antakelsen ISA 320 legger til grunn er at regnskapsbrukerne har rimelig kunnskap om forretningsmessige og økonomiske aktiviteter og regnskap og en vilje til å studere informasjon i regnskapet med rimelig grundighet. Av figuren ovenfor fremgår det at samtlige informanter er enige i denne antakelsen og mener de har rimelig kunnskap om økonomi og regnskap. Dette kan være en indikasjon på at de utvalgte regnskapsbrukerne har en grunnleggende forståelse av finansiell informasjon og på den måten tilstrekkelig evne til å studere informasjonen.



Figur 20: Presentasjon av funn knyttet til påstand 10 i spørreundersøkelsen

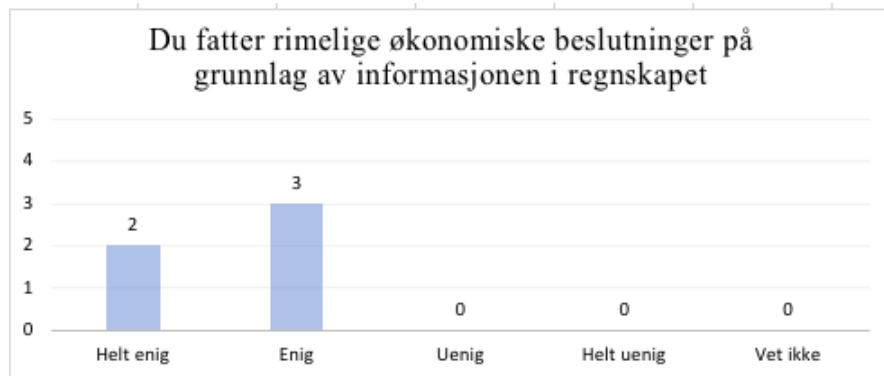
Ved fastsettelse av vesentlighetsgrense(r) legger revisor også til grunn at regnskapsbrukerne forstår at regnskapet er utarbeidet, presentert og revidert med vesentlighetsgrenser. Alle regnskapsbrukerne, med unntak av informant C, er enige i antakelsen. Dette gir derfor en indikasjon på at flertallet av regnskapsbrukerne forstår at revisor må ta utgangspunkt i vesentlighetsgrenser ved utførelse av revisjonen. Informant C svarer i dette tilfelle at vedkommende ikke forstår at regnskapet er utarbeidet, presentert og revidert med utgangspunkt i vesentlighetsgrenser. Fra tidligere fremgår det at informant C er den informanten med minst erfaring i arbeidslivet og at vedkommende har et begrenset forhold til vesentlighetsbegrepet og hvordan revisjonen gjennomføres. Informant C har tidligere oppgitt at vedkommende daglig arbeider med regnskap. Ettersom revisor antar at vedkommende forstår at regnskapet er utarbeidet, presentert og revidert i forhold til vesentlighetsgrenser, kan dette føre til at vedkommende feiltolker regnskapet.



Figur 21: Presentasjon av funn knyttet til påstand 11 i spørreundersøkelsen

ISA 320 legger også til grunn at det er rimelig å anta at regnskapsbrukerne erkjenner de iboende usikkerhetene ved måling av beløp basert på bruk av estimer, skjønn og vurdering

av fremtidige hendelser. Av figuren ovenfor fremgår det klart at alle informantene er enige i denne antakelsen. Det betyr at informantene mener de er kjent med usikkerhetene knyttet til revisors skjønnsmessige vurderinger.



Figur 22: Presentasjon av funn knyttet til påstand 12 i spørreundersøkelsen

Til slutt antar revisor at regnskapsbrukerne fatter rimelige økonomiske beslutninger på grunnlag av den finansielle informasjonen i regnskapet. Som det fremgår av figuren ovenfor er samtlige informanter enige i denne antakelsen. Det betyr at regnskapsbrukerne mener de tar rimelige økonomiske beslutninger basert på den finansielle informasjonen presentert i regnskapet. Det må imidlertid være rimelig å anta at alle informantene ville sagt seg enig i denne påstanden uavhengig av om det faktisk stemmer. Grunnen til dette kan være at det sannsynligvis vil sitte langt inne å erkjenne tilfeller hvor man fatter urimelige beslutninger.

Regnskapsbrukerne er i stor grad enige i antakelsene presentert i ISA 320. Informantene var i denne delen av undersøkelsen mer samstemte enn tidligere. Regnskapsbrukerne mener de har rimelig kunnskap om økonomi og regnskap, forstår at regnskapet er utarbeidet, presentert og revidert i forhold til vesentlighetsgrenser, er kjent med usikkerhetene knyttet til revisors skjønnsmessige vurderinger og de fatter rimelige økonomiske beslutninger basert på regnskapet. Svarene indikerer at standarden gir et realistisk og rettviseende bilde av regnskapsbrukerne. Det er likevel nødvendig å presisere at utvalget i denne oppgaven ikke er representativt ovenfor populasjonen. Funnene kan imidlertid indikere en tendens og bidra med nyttig informasjon om regnskapsbrukerne.

5.4 Presentasjon og analyse av case

Hensikten med caset var å undersøke om det foreligger noen forskjeller mellom hvordan revisor kontra regnskapsbruker fastsetter og oppfatter vesentlighet i praksis. Caset gjør det mulig å studere en mer praktisk vinkling av problemstillingen. Caset ble løst av alle informantene. Vi valgte som nevnt å tilpasse spørsmålene til de to ulike gruppene av informanter da det er naturlig å anta at de har ulike forutsetninger for å løse denne type oppgaver samt kjennskap til faglige begreper.

Caset som ble presentert for informantene er hentet fra oppgavesamlingen til Gulden og Haaland (2017) og består av et enkelt regnskap samt noen tilleggsopplysninger til det fiktive selskapet Realisten AS. Selskapet er stabilt og har et positivt resultat før skatt på kr 2 000 000, hvorav driftsinntekter er kr 22 000 000 og driftskostnader er kr 20 000 000. Det er ikke oppgitt antall ansatte i selskapet utover at selskapet eies av to brødre (to aksjonærer). Sum eiendeler er kr 10 000 000. Egenkapitalen til selskapet er kr 2 500 000 og gjelden er kr 7 500 000. Av revisors arbeidspapirer fra tidligere år fremgår det at selskapet eies av to brødre, hvor den ene er daglig leder og den andre ikke er aktiv utover å være styreleder. Virksomheten drives i en stabil bransje med hensyn til teknologi og økonomi og har bare moderate vekstambisjoner. Videre fremgår det at virksomheten har en regnskapsfører som utarbeider månedlige regnskapsrapporter som jevnlig gjennomgås. Dersom det foreligger avvik fra det budsjetterte følges dette grundig opp av brødrene. Siste opplysning er at det er avdekket lite feilinformasjon ved tidligere revisjoner (Gulden & Haaland, 2017, s.126).

I det følgende vil spørsmålene stilt i forbindelse med caset bli sammenfattet og diskutert under passende kategori.

5.4.1 Totalvesentlighet

Det første informantene ble spurt om i forbindelse med caset var å foreslå en totalvesentlighetsgrense for revisjon av regnskapet. De ble også bedt om å kommentere eventuelle lavere vesentlighetsgrenser for bestemte regnskapselementer. Betydningen av at revisor setter «korrekte» vesentlighetsgrenser er som nevnt helt sentralt. Dersom vesentlighetsgrensen settes for lavt kan det resultere i at revisor utfører mer arbeid enn nødvendig, noe som igjen blir unødvendig dyrt for revisjonsklienten. Dersom vesentlighetsgrensen imidlertid settes for høyt kan det medføre at revisor ikke avdekker

feilinformasjon som er av betydning for regnskapsbrukerne.

Informant	Referanseverdi og prosentsats	Totalvesentlighetsgrense (TVG)
A	5 – 15 % av resultat før skatt	250 000 (12,5 %)
B	2 % av omsetning	440 000

Tabell 6: Totalvesentlighetsgrense (TVG) fastsatt av revisor

Ved vurdering av totalvesentlighetsgrensen tok begge revisorene i bruk en av de kvantitative referanseverdiene som presenteres i ISA 320. De kvantitative referanseverdiene revisor kan benytte i henhold til standarden er: resultat før skatt, samlede inntekter, bruttofortjeneste, samlede kostnader, samlet egenkapital og verdi av netto eiendeler. Informant A brukte resultat før skatt som utgangspunkt. Forskning viser at resultat før skatt er den referanseverdien som blir mest brukt (Eilifsen & Messier, 2015, s.11). Informant B benyttet samlede inntekter som referanseverdi for fastsettelsen av totalvesentlighet.

For å komme frem til en passende prosentsats benyttet revisorene seg av profesjonelt skjønn. Begge startet med å vurdere tilleggsopplysningene (opplysninger som fremgår av tidligere revisors arbeidspapirer fra tidligere år) som var tillagt caset.

Informant A foretok en vurdering av tilleggsopplysningene for å komme frem til hvor i vesentlighetsintervallet vedkommende mener det er relevant å legge seg. Informant A oppga at vesentlighetsgrensen kan settes mellom 5 - 15 % av resultat før skatt, som tilsvarer et intervall på kr 100 000 - 300 000. Hvor man havner i intervallet avhenger av en rekke faktorer. Informant A startet med å kommentere at dette virker som et selskap med normal drift da de har generert et positivt resultat før skatt. En stabil bransje tilsier at man mest sannsynlig kan benytte fjorårets regnskapstall da man ikke forventer at det skal være noen vesentlige endringer. Informant A understreker imidlertid at når man mottar de endelige tallene må man gjøre vesentlighetsvurderingen på nytt og/eller verifisere at den fortsatt holder. Videre poengterer informant A at selskapet eies av to brødre, det vil si to aksjonærer, noe som tilsier at man kan legge seg i øvre del av intervallet da det ikke er like mange aksjonærer å ta hensyn til. Selskapet har litt gjeld, noe som tilsier at man ikke kan legge seg helt øverst i intervallet. Informant A svarer at summen av alle faktorene viser hvor i

intervallet man legger seg og i dette tilfelle vurderer vedkommende at grensen kan settes til 12,5 % av resultat før skatt. Dette tilsvarer en totalvesentlighetsgrense på kr 250 000.

Informant B presiserer at omsetning er en fornuftig måleindikator for et slikt stabilt selskap. Informant B legger til at ettersom virksomheten er solid er det lav risiko knyttet til selskapet. Vedkommende sier at det eneste som kan trekke i motsatt retning er at daglig leder er eier og at den andre eieren (broren) kun er styreleder. Informant B oppgir at en passende totalvesentlighetsgrense i dette tilfelle kan settes til 2 % av omsetning. Dette tilsvarer en totalvesentlighetsgrense på kr 440 000.

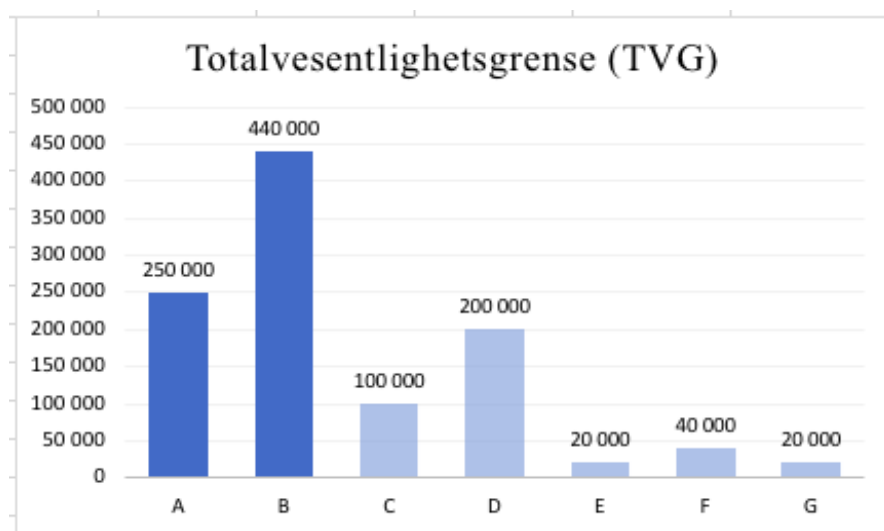
Informant B setter en høyere vesentlighetsgrense enn informant A. En forklaring på dette kan være utøvelse av profesjonelt skjønn og at de ulike selskapene har forskjellig metodikk for fastsettelse av vesentlighetsgrenser. Det kan også hende at de har ulik forståelse av hvem de sentrale brukerne av dette regnskapet er. En annen mulig forklaring kan være at informant A ikke er like erfaren med fastsettelse av vesentlighetsgrenser og på den måten ønsker å ha en høyere sikkerhet knyttet til revisjonen av regnskapet for å sikre at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.

Informant	Referanseverdi og prosentsats	Totalvesentlighetsgrense (TVG)
C	5 % av resultat før skatt	100 000
D	2 – 2,5 % av netto eiendeler	200 000 – 250 000
E	1 – 2 % av resultat før skatt	20 000 - 40 000
F	2 % av resultat før skatt	40 000
G	1 – 5 % av resultat før skatt	20 000 – 100 000

Tabell 7: Totalvesentlighetsgrense (TVG) fastsatt av regnskapsbrukere

I likhet med informant A og B tok samtlige regnskapsbrukere i bruk de kvantitative referanseverdiene presentert i ISA 320. Som det fremgår av tabellen ovenfor benyttet de fleste informantene resultat før skatt som referanseverdi. Informant D skiller seg i dette tilfelle ut fra flertallet ved at vedkommende tar utgangspunkt i netto eiendeler. Det kan også nevnes at flere av informantene i dette tilfelle kom med forslag til lavere grenser for bestemte

regnskapsposter. Informant C oppgir at vedkommende vil legge en lavere grense (1 %) på posten bankinnskudd da det er viktig for selskapets likviditet. For resten av regnskapet foreslår informant C en grense på 5 % ettersom det er en stabil bransje og en ok EBT margin. Informant D er opptatt av eiendelene i balansen og oppgir at posten bankinnskudd skal være uten feil. Informant E, F og G presiserer at de tolererer lav eller ingen feil.



Figur 23: Oversikt over fastsatte totalvesentlighetsgrenser

Figuren ovenfor viser en oversikt over fastsatte totalvesentlighetsgrenser. Revisorene har blitt tildelt en mørkeblå farge, mens regnskapsbrukerne har blitt tildelt en lyseblå farge. Noen av regnskapsbrukerne oppga et intervall for totalvesentlighetsgrensen og i figuren er det tatt utgangspunkt i den laveste grensen. Dette har blitt gjort for å belyse og tydeliggjøre forskjellene.

Som vist i teorien presenterer Eilifsen, Messier, Glover og Prawitt (2014) vanlige kvantitative referanseverdier samt tilhørende prosentsatser for å beregne totalvesentlighet. Både revisorene og regnskapsbrukerne benyttet de mest vanlige kvantitative referanseverdiene. Våre funn viser imidlertid at de fleste informantene benyttet prosentsatser som avviker noe fra de presenterte satsene i revisjonslitteraturen. For revisorene kan disse avvikene som sagt forklares ved ulik selskapspolicy og utøvelse av profesjonelt skjønn. Avvik i benyttet prosentsats for regnskapsbrukerne kan muligens forklares ved ulik erfaring og bakgrunn.

Vår undersøkelse har inkludert følgende fem regnskapsbrukere: analytiker, investor, prosjektleder, selvstendig næringsdrivende og kjøpmann. Disse tar ulike beslutninger basert på samme regnskap og kan dermed ha ulik oppfatning av hva som er vesentlig. Dette skaper en utfordring for revisor da vedkommende prøver å fastsette grenser basert på hva vedkommende tror regnskapsbrukerne anser som vesentlig. Tidligere studier indikerer at brukerne av regnskapet benytter og forventer en lavere vesentlighetsgrense enn det revisor legger til grunn ved revisjonen. Dette samsvarer med våre funn hvor samtlige regnskapsbrukere fastsetter en lavere totalvesentlighetsgrense for caset enn revisorene. Det er som nevnt en utfordring for revisor å fastsette en vesentlighetsgrense som dekker de ulike regnskapsbrukernes behov og preferanser for finansiell informasjon. Til tross for at regnskapsbrukerne forventer en lavere totalvesentlighetsgrense betyr ikke dette at de nødvendigvis ville endret sine økonomiske beslutninger og at revisor har satt en urimelig vesentlighetsgrense. Dersom regnskapsbrukerne imidlertid endrer sine økonomiske beslutninger på grunnlag av ikke-korrigert feilinformasjon har ikke revisor tilpasset revisjonen etter regnskapsbrukernes behov.

5.4.2 Arbeidsvesentlighet

Spørsmål vedrørende arbeidsvesentlighet ble bare stilt til revisorene da størrelsen blant annet benyttes av revisor ved planlegging av revisjonen. ISA 320 angir ingen retningslinjer for fastsettelse av arbeidsvesentlighet, men uttrykker at fastsettelsen innebærer utøvelse av profesjonelt skjønn. Profesjonelt skjønn baserer seg på virksomhetsforståelse og forventninger til feil. Artikkelen til Andersen og Eilifsen (2010) legger til grunn at arbeidsvesentlighetsgrensen normalt settes til 50 – 75 % av vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett.

Informant	Referanseverdi og prosentsats	Arbeidsvesentlighetsgrense (AVG)
A	50 – 75 % av totalvesentlighetsgrensen	187 500 (75 %)
B	70 – 75 % av totalvesentlighetsgrensen	300 000 (70 %)

Tabell 8: Arbeidsvesentlighet (AVG)

På spørsmål om hvordan revisor fastsetter arbeidsvesentlighetsgrensen forteller informant A at størrelsen fastsettes i intervallet 50 - 75 % av totalvesentlighetsgrensen. Informant A forteller videre at dersom det er snakk om en ny revisjonsklient settes arbeidsvesentlighetsgrensen til 50 % av totalvesentlighetsgrensen. Dersom det er revisjonsklienter vedkommende og/eller selskapet har god kjennskap til, hvor de kjenner regnskapsfører, ledelse og hvor de ikke har funnet vesentlig feil tidligere, kan arbeidsvesentlighetsgrensen settes til 75 % av totalvesentlighetsgrensen. Her velger informant A å sette arbeidsvesentlighetsgrensen til 75 % av totalvesentlighetsgrensen. Dette tilsvarer en grense på kr 187 500.

Som tabell åtte viser setter informant B arbeidsvesentlighetsgrensen til 70 % av totalvesentlighetsgrensen. Dette tilsvarer en grense på kr 300 000. Informant B utdyper at vedkommende maksimalt setter en arbeidsvesentlighetsgrense på 75 %, men at vedkommende i dette tilfelle valgte å sette den lavere ettersom den ene broren ikke er aktiv. Videre begrunner informant B sin beslutning med at selskapet har en brukbar egenkapital og et solid likviditetsoverskudd. Til slutt påpeker informant B at dersom daglig leder har en bonusavtale ville vedkommende vurdert å sette arbeidsvesentlighetsgrensen lavere.

Dette viser at revisorene i stor grad også benytter profesjonelt skjønn ved fastsettelse av arbeidsvesentlighetsgrense(r). Prosentsatsene som ble brukt ved løsningen av caset samsvarer med prosentsatsene presentert i artikkelen til Andersen og Eilifsen (2010). I dette tilfelle benytter informant A en høyere prosentsats enn informant B. Uavhengig av dette besitter informant A fortsatt en lavere arbeidsvesentlighetsgrense siden fastsatt totalvesentlighetsgrensen i utgangspunktet ble fastsatt lavere. Lavere arbeidsvesentlighet gir informant A økt revisjonsarbeid, men samtidig økt toleranse for gjenværende ikke-avdekket feil. En grunn til at Informant B har en høyere arbeidsvesentlighet kan henge sammen med at vedkommende forventer lite feilinformasjon i regnskapet.

5.4.3 Sikkerhet

Det overordnede temaet for de resterende spørsmålene til caset er knyttet til sikkerhet. Det siste revisorene ble spurt om i forbindelse med caset var om de ville anbefalt ledelsen å rette alle oppdagede feil (uavhengig om feilen er vesentlig eller ikke) samt om det ville vært nyttig at 100 % av regnskapet ble gjennomgått og revidert.

Informant A forteller at vedkommende i oppsummeringsmøte med ledelsen ville påpekt feilene som vedkommende har funnet selv om disse er uvesentlige, slik at ledelsen kan rette disse ved en senere anledning dersom de ønsker det. Dersom vedkommende etter en samlet vurdering kommer frem til at avdekkede feil er uvesentlige både for regnskapet totalt sett og enkeltposter, bruker ikke revisor tid på å få ledelsen til å rette disse. På spørsmål om informanten mener det er nyttig at 100 % av regnskapet blir gjennomgått og revidert svarer informant A at regnskapet minst skal være 95 % korrekt. Informant A sier videre at det er tid- og ressurskrevende å få regnskapet til å være 100 % korrekt, men legger til at de kan ta en gjennomgang av alt dersom revisjonsklienten er villig til å betale for det. Informant A har imidlertid aldri opplevd dette.

Informant B forteller at vedkommende ville anbefalt ledelsen å rette oppdagede feil dersom rettelsen kan gjøres raskt. Informant B legger imidlertid til at vedkommende ikke ville sagt fra om små beløp under kr 15 000. Dersom det er feil ved merverdiavgiften forteller informant B at vedkommende ville tatt opp dette med ledelsen og bedt dem rette feilen(e) i påfølgende periode selv om feilen(e) er under kr 15 000. Når det kommer til skatter og avgifter opplyser informant B at det settes en lavere vesentlighetsgrense og at vedkommende normalt benytter 3 – 5 % av arbeidsvesentligheten. I tilknytning til caset forteller informant B at vedkommende ville brukt kr 15 000 (5 %) som en øvre grense da det er lite feil historisk. Informant B svarer videre at det ikke ville vært nyttig at 100 % av regnskapet ble gjennomgått og revidert da det må utføres veldig mye arbeid for å gjennomgå 100 %. Vedkommende legger også til at dette nesten er umulig å gjennomføre. Som en avslutning sier informant B at en bruker av regnskapet bør tåle at regnskapet er avlagt uten vesentlige feil, selv om mange tror at alt er gjennomgått.

Som det fremgår er revisorene enige om at de ville informert ledelsen om feil oppdaget under revisjonen dersom disse kan rettes raskt, men at de ikke bruker tid på å be ledelsen rette feil de vurderer som uvesentlige. Videre er de enige om at det er for tid- og ressurskrevende å gjennomgå og revidere 100 % av regnskapet.

Det siste regnskapsbrukerne ble spurt om i forbindelse med caset er om de forventer at alle oppdagede feil i regnskapet blir korrigert (uavhengig om feilen er vesentlig eller ikke) og om de mener at hele regnskapet skulle blitt gjennomgått av revisor for at de skulle oppnådd betryggende sikkerhet knyttet til regnskapet. Tabellen nedenfor oppsummerer funnene våre:

Informant	Vil at alle oppdagede feil blir korrigert	Vil at hele regnskapet skal bli gjennomgått av revisor
C	Nei	Ja
D	Ja	Nei
E	Ja	Ja
F	Ja	Ja
G	Nei	Nei

Tabell 9: Oppsummering av funn knyttet til sikkerhet (regnskapsbrukere)

Informant C og G oppgir at de ikke forventer at oppdagede feil som er uvesentlige blir korrigert. En grunn til dette kan være at de har lagt til grunn en kost-nytte vurdering hvor de anser det som dyrt å korrigere feil som er uvesentlige og at dette har begrensede fordeler. Både informant D, E og F forventer at alle oppdagede feil i regnskapet blir korrigert. En forklaring på dette kan være at informantene mener at alle oppdagede feil bør bli korrigert for å sikre påliteligheten av regnskapet.

Informant C, E og F vil at hele regnskapet skal bli gjennomgått for at de skal oppnå betryggende sikkerhet knyttet til den finansielle informasjonen. Informant E legger til at dette gir en ekstra sikkerhet for selskapets aksjonærer og investorer, men at kostnaden knyttet til revisjon av hele regnskapet må tas med i betraktningen. Dette kan tyde på at informanten i mange tilfeller vurderer hvorvidt en full revisjon er hensiktsmessig ut fra en kost-nytte vurdering. Informant D og G finner det imidlertid ikke nødvendig at hele regnskapet gjennomgås. Informant D presiserer derimot at vedkommende ville hatt en “second opinion” når selskapet har flere eiere. Dette viser at regnskapsbrukerne har ulike preferanser i forbindelse med revisjonen.

Revisorene og informant C og G er enige om at det kun er hensiktsmessig å rette feil som er vesentlige. Revisorene mener at det er for tid- og ressurskrevende å gjennomgå og revidere 100 % av regnskapet, mens flertallet av regnskapsbrukerne mener at hele regnskapet skal bli gjennomgått for at de skal oppnå betryggende sikkerhet. Dette samsvarer med tidligere forskning utført av Rooij (2009) som viser at mange regnskapsbrukere forventer at revisor undersøker alle regnskapspostene uavhengig av hva som er vesentlig.

Resultatene fra caset viser dermed at det foreligger en forskjell mellom hvordan revisor kontra regnskapsbruker fastsetter og oppfatter vesentlighet i praksis.

Kapittel 6: Avslutning og konklusjon

I dette kapittelet skal vi oppsummere de viktigste funnene og resultatene fra undersøkelsen. Kapittelet inneholder også et forslag til videre forskning.

Oppgavens problemstilling er: *“Hvordan oppfatter regnskapsbrukere vesentlighetsbegrepet i revisjon?”*

6.1 Avslutning og konklusjon av funnene i kapittel fem

Hovedformålet med oppgaven har vært å undersøke regnskapsbrukeres oppfatning av vesentlighetsbegrepet i revisjon. Problemstillingen blir belyst gjennom tidligere forskning og litteratur på området. Videre blir problemstillingen besvart gjennom dybdeintervju med to revisorer, spørreundersøkelse av fem regnskapsbrukere og praktisk løsning av case. I det følgende vil funnene bli presentert etter denne strukturen.

Revisor må fastsette en eller flere vesentlighetsgrenser for regnskapet og vil normalt ta utgangspunkt i en referanseverdi. ISA 320 gir veiledning om faktorer som kan påvirke identifiseringen av en hensiktsmessig referanseverdi og eksempler på referanseverdier. Dybdeintervjuene med de to revisorene viser at de vurderer både kvalitative og kvantitative faktorer ved fastsettelse av vesentlighet. Informant A tar som regel i bruk resultat før skatt, mens informant B oppgir at vedkommende normalt benytter totalkapital og omsetning som referanseverdi. Disse referanseverdiene samsvarer med revisjonslitteraturen og de kvantitative verdiene presentert i ISA 320.

ISA-ene krever at revisor utøver profesjonelt skjønn ved utførelse av revisjonen. Dette er spesielt viktig i forbindelse med blant annet fastsettelse av vesentlighet. Begge informantene er enige i at utøvelse av profesjonelt skjønn er sentralt ved fastsettelse av vesentlighet. Videre presiserer de at en mekanisk fastsettelse er en god rettesnor for fastsettelsen av vesentlighet, men at revisors skjønnsmessige vurderinger er nødvendig.

Dybdeintervjuene viser også at revisorene har en oppfatning av at regnskapsbrukerne er lite kjent med vesentlighetsbegrepet og betydningen vesentlighetsgrenser har for revisjonen.

I spørreundersøkelsen oppga flertallet av regnskapsbrukerne at de er opptatt av vesentlighet når de tar beslutninger basert på regnskapet. Videre oppga imidlertid flertallet at de ikke er klar over og godt nok informert om vesentlighetsbegrepet. Samtlige informanter ønsker derfor mer informasjon og kunnskap om begrepet og hvordan revisor tar i bruk vesentlighetsgrenser.

Det er ikke noe krav i henhold til revisjonsstandardene at revisor presenterer vesentlighetsgrensen(e) vedkommende har benyttet under revisjonen i revisjonsberetningen. Fire av fem informanter mener imidlertid at det hadde vært nyttig å presentere vesentlighetsgrensen(e) benyttet under revisjonen i revisjonsberetningen. Å vite benyttet vesentlighetsgrense samt hvordan revisor har kommet frem til størrelsen kan være av verdi for regnskapsbrukerne. IAASB bør derfor vurdere om det er hensiktsmessig å stille krav til revisors rapportering av vesentlighetsgrensen.

Formålet med revisjon er at regnskapsbrukerne skal oppnå en større grad av sikkerhet knyttet til regnskapet. Funnene fra spørreundersøkelsen viser at alle regnskapsbrukerne er enige om at det er knyttet tilstrekkelig sikkerhet til regnskapet etter at revisor har revidert det. De ønsker heller ikke å avskaffe vesentlighetsgrenser. Videre fremgår det at regnskapsbrukerne ønsker mer objektivitet i fastsettelsen av vesentlighetsgrenser. Dette skiller seg fra revisorene som vektlegger skjønnsmessige vurderinger.

ISA 320 presenterer fire antakelser revisor tar om regnskapsbrukernes kunnskap og forståelse ved fastsettelse av vesentlighet. Funnene fra spørreundersøkelsen viser at regnskapsbrukerne i stor grad er enige i disse antakelsene.

Caset ga oss svar på at det foreligger forskjeller mellom hvordan revisor kontra regnskapsbruker fastsetter og oppfatter vesentlighet i praksis. Ved beregning av totalvesentlighetsgrensen tok både revisorene og regnskapsbrukerne i bruk de kvantitative referanseverdiene presentert i ISA 320. Resultat før skatt var den mest brukte referanseverdien, noe som samsvarer med forskningen til Eilifsen og Messier (2015). Samtlige regnskapsbrukere fastsatte en lavere totalvesentlighetsgrense enn det revisorene gjorde. Dette er i overensstemmelse med tidligere studier som viser at regnskapsbrukere ofte benytter og forventer en lavere vesentlighetsgrense enn det revisor legger til grunn ved revisjonen.

I forbindelse med caset kom det også frem at revisorene ikke bruker tid på å be ledelsen rette feil de vurderer som uvesentlige og at de mener det er for tid- og ressurskrevende å gjennomgå og revidere 100 % av regnskapet. Flertallet av regnskapsbrukerne vil imidlertid at alle oppdagede feil skal bli korrigert og at hele regnskapet skal bli gjennomgått av revisor.

Målet med oppgaven har som nevnt vært å undersøke hvordan regnskapsbrukere oppfatter vesentlighetsbegrepet i revisjon. Våre undersøkelser viser at regnskapsbrukernes kunnskap om vesentlighetsbegrepet er av varierende karakter. Det er derimot ingen tvil om at samtlige ønsker mer informasjon om begrepet. Utvalget i denne oppgaven er som nevnt ikke representativt ovenfor populasjonen. Dette var heller ikke noe mål da det er for tid- og ressurskrevende. Funnene kan imidlertid indikere en tendens og bidra med nyttig informasjon om regnskapsbrukerne og samtidig bidra med å øke fokuset på regnskapsbrukernes forståelse av vesentlighetsbegrepet.

6.2 Forslag til videre forskning

Denne oppgaven har hatt fokus på vesentlighetsbegrepet og mer konkret hvilken oppfatning regnskapsbrukerne har av dette.

Ettersom vår undersøkelse ikke er representativ ovenfor populasjonen ville det vært interessant med en undersøkelse hvor flere informanter blir inkludert. Det er mange forskjellige brukere av regnskapet: eiere, skatte- og avgiftsmyndigheter, leverandører, kunder, finansinstitusjoner, potensielle investorer, samfunnet og ansatte. Det ville derfor vært interessant om det ble inkludert et større utvalg av forskjellige regnskapsbrukere i en eventuell ny undersøkelse.

Ved hjelp av en praktisk case undersøkte vi om det forelå noen forskjeller i hvordan revisor kontra regnskapsbruker fastsetter og oppfatter vesentlighet i praksis. Resultatene viser at regnskapsbrukerne har en tendens til å sette en lavere vesentlighetsgrense enn det revisor fastsetter. Dette samsvarer med tidligere forskning. Det ville derfor vært interessant om det hadde blitt brukt en lignende case eller en lignende tilnærming for å se om dette stemmer for et representativt utvalg. Ettersom tidligere forskning på området går mange år tilbake i tid, ville det vært interessant og nyttig med nyere forskning på området.

Vår undersøkelse viser at regnskapsbrukerne ønsker endringer i policyen vedrørende fastsettelse av vesentlighetsgrenser. Resultatene viser at regnskapsbrukerne mener det kan være nyttig at vesentlighetsgrensen(e) benyttet av revisor under revisjonen blir presentert i revisjonsberetningen. Regnskapsbrukerne ønsker samtidig en mer objektiv tilnærming ved fastsettelse av vesentlighetsgrense(r) ved at revisorer følger samme metodikk. Det kunne vært nyttig og interessant å studere om disse funnene gjelder for et representativt utvalg.

Litteraturliste

- Alfasoft. (2017). *Hva er NVIVO?* Hentet 22.01.18 fra:
<http://www.alfasoft.com/no/produkter/statistikk-og-analyse/nvivo.html>
- Andersen, S. og Eilifsen, A. (2010). ISA 320 og ISA 450: De nye vesentlighetsstandardene. *Revisjon og regnskap nr. 4 2010*, s.38-44. Hentet 12.01.18 fra:
<https://www.revregn.no/i/2010/4/rr-04-10-23>
- Askheim, O. og Grenness, T. (2008). *Kvalitativ metoder for markedsføring og organisasjonsfag*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Berg, J. (2016). Fremtidens revisorer må ha digital kompetanse. Hentet 15.01.18 fra:
<https://home.kpmg.com/no/nb/home/nyheter-og-innsikt/2016/04/fremtidens-revisorer-ma-ha-digital-kompetanse.html>
- Christensen, E., Eilifsen, A., Glover, S. and Messier, W. (2018). *The Effect of Materiality Disclosures on Investors' Decision Making*. Hentet 10.03.18 fra:
<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3096564>
- Den Norske Revisorforeningen. (2017). *ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføring av en revisjon*.
- Den Norske Revisorforeningen. (2017). *ISA 300 Planlegging av revisjon av et regnskap*.
- Den Norske Revisorforeningen. (2017). *ISA 320 Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon*.
- Den Norske Revisorforeningen. (2017). *ISA 330 Revisors håndtering av anslåtte risikoer*
- Den Norske Revisorforeningen. (2017). *ISA 450 Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen*.
- Den Norske Revisorforeningen. (2017). *ISA 500 Revisjonsbevis*
- Den Norske Revisorforeningen. (2017). *ISA 520 Analytiske handlinger*.
- Den Norske Revisorforeningen. (2017). *ISA 560 Hendelser etter balansedagen*,
- Den Norske Revisorforeningen. (2017). *ISA 580 skriftlige uttalelser*
- Den Norske Revisorforeningen. (2017). *ISA 700 Konklusjon og rapportering om regnskaper*
- Den Norske Revisorforeningen. (2017). *ISA 705 Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning*
- Den Norske Revisorforeningen. (2017). *ISA 701 Omtale av sentrale forhold ved revisjonen i den uavhengige revisors beretning*

- Eilifsen A., Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). *Auditing & assurance services*. (3. utg.). New York: McGraw-Hill education.
- Eilifsen, A., & Messier, W. F. (2015). Materiality Guidance of the Major Public Accounting Firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Hentet 20.01.18 fra: <https://doi.org/10.2308/ajpt-50882>
- Gripsrud, G., Olsson, U. og Silkoset, R. (2011). *Metode og dataanalyse - beslutningsstøtte fra bedrifter ved bruk av JMP*. (2.utg.). Kristiansand: Høyskoleforlaget
- Gulden og Haaland (2017). *Revisjon. Oppgaver og løsningsforslag*. (8. utg.). Oslo: Cappelen damm akademisk
- Gulden, B. P. (2015). *Den eksterne revisor*. (9. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk
- Gulden, B. P. (2016). *Revisjon. Teori og metode*. (7. utg.). Oslo: Cappelen damm akademisk
- Houghton, K. A., Jubb, J., & Kend, M. (2011). Materiality in the context of audit: the real expectations gap. *Managerial Auditing Journal*. Hentet 26.01.18 fra: <http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/02686901111142549>
- Hvitvaskingsloven. (2009). Lov om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. av 6.mars 2009 nr. 11. Hentet 02.02.18 fra: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-03-06-11>
- Højskov, L. 1998. The expectation gap between users' and auditors' materiality judgements in Denmark. *Second Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference*. Hentet 25.01.18 fra: <http://www.apira2013.org/past/apira1998/archives/pdfs/36.pdf>
- Haaland, G. og Jorstad, H. (2014). Fastsettelse og bruk: Vesentlighetsgrenser i praktisk revisjon. *Revisjon og regnskap nr. 6 2014*, s.25-31. Hentet 12.01.18 fra: <https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/6-25-31.pdf>
- Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?* (2 utg.) Kristiansand: Høyskoleforlaget
- Johansen, A. og Kvifte, S. (2008). *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. (2. utg.). Bergen: Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS
- Kvale, S. (1989). *Issues of validity in qualitative research*. Lund: Studentlitteratur.
- Kvale, S. og Brinkmann, S. (2015). *Det kvalitative forskningsintervju*. (3.utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk

- McKee, T. E., & Eilifsen, A. (2000). Current materiality guidance for auditors. *Foundation for Research in Economics and Business Administration*. Hentet 20.01.18 fra: https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/166032/A51_00.pdf?sequence=1
- Messier, W. F., Martinov-Bennie, N., og Eilifsen, A. (2005). A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later. *Auditing: A journal of practice & theory*. Hentet 25.01.18 fra: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=786688
- Olsen, C. (2014). Hva er profesjonell skepsis. *Revisjon og regnskap nr. 3 2014*. s. 32- 37. Hentet 03.02.18 fra: <https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/3-32-7.pdf>
- Opsahl, A., Stenheim, T. Og Sundkvist, C. (2017). Hva menes med regnskapskvalitet? *Magma, Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*. Hentet 19.02.18 fra: <https://www.magma.no/hva-menes-med-regnskapskvalitet1>
- Peters, S., og Singh, M. (2015) Materiality Investor perspective. *CFA Institute publication*. Hentet 10.03.18 fra: <https://www.cfapubs.org/doi/pdf/10.2469/ccb.v2015.n12.1>
- Revisorforeningen. (2016). Den mest betydningsfulle endringen i revisors rapportering på flere tiår. Hentet 14.03.18 fra: <https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/den-mest-betydningsfulle-endringen-i-revisors-rapportering-pa-flere-tiar/>
- Revisorloven. (1999). Lov om revisjon og revisorer av 15.januar 1999 nr. 2. Hentet 10.01.18 fra: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-01-15-2>
- Rooij, D. (2009). Materiality of misstatements from the perspective of the users of the financial statements - Narrowing the expectation gap between users and auditors. Hentet 25.01.18 fra: https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:-pNfsCOAmqMJ:https://repub.eur.nl/pub/15576/Accountability_rooij.pdf+&cd=1&hl=no&ct=clnk&gl=no
- Sekaran, U. og Bougie, R. (2014). *Research methods for business* (6 utg.). Chennai: MPS Limited
- Skatteetaten. (2016). Revisors plikter i forbindelse med signering av næringsoppgave og kontrolloppstilling over bokførte og innberettede lønnsopplysninger mv.

Hentet 30.01.18 fra:

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Skattedirektoratets-meldinger/revisors-plikter/>

- Store Norske leksikon. (2018). Case-studie. Hentet 21.02.18 fra: <https://snl.no/case-studie>
- Store Norske leksikon. (2018). *Validitet*. Hentet 20.02.18 fra: <https://snl.no/validitet>
- Stuart, I. (2012). *Auditing and assurance services: an applied approach*. New York: McGraw-hill.
- Universitetet i Agder. (2018). *SurveyXact*. Hentet 22.01.18 fra: <https://www.uia.no/bibliotek/hjelp-og-veiledning/surveyxact>

Vedlegg 1: Case

Oppgaven er hentet fra oppgavesamlingen til Gulden og Haaland (2017). Oppgave 4 Våren 2011 side 126.

Nedenfor følger regnskapsposter fra budsjettet for Realisten AS: (i 1000 kr):				
Resultatregnskap:				
Driftsinntekter		22000		
Driftskostnader		20000		
Resultat før skatt		2000		
Balanse				
Varige driftsmidler		3500		
Varelager		3500		
Kundefordringer		2500		
Bankinnskudd		500		
Sum eiendeler		10000		
Egenkapital		2500		
Langsiktig gjeld		3000		
Leverandørgjeld		2000		
Annen kortsiktig gjeld		2500		
Sum egenkapital og gjeld		10000		

Av revisors arbeidspapirer fra tidligere år fremgår følgende:

- Selskapet eies av to brødre, hvor den ene arbeider som daglig leder, mens den andre ikke er aktiv i selskapet utover å være styreleder.
- Virksomheten drives i en stabil bransje både mht. Teknologi og økonomi og har bare moderate vekstambisjoner.
- Regnskapsfører utarbeider månedlig kortperiodiske regnskapsrapporter som gjennomgås jevnlig og avvik fra det budsjetterte følges grundig opp av brødrene.
- Det er avdekket lite feilinformasjon ved foregående revisjoner.

Spørsmål a) Foreslå totalvesentlighetsgrense for revisjon av regnskapet, samt eventuelle lavere vesentlighetsgrenser for bestemte regnskapselementer. Begrunn beløp og svar.

Spørsmål b) Hvorfor og hvordan skal revisor fastsette arbeidsvesentlighetsgrense(r) i det videre revisjonsarbeidet? Foreslå og begrunn beløp.

Kilde: Gulden og Haaland (2017). *Revisjon. Oppgaver og løsningsforslag*. (8. utg). Oslo: Cappelen damm akademisk

Vedlegg 2: Intervju revisor

Generelt:

1. Hvilken stilling har du i selskapet?
2. Hvor lenge har du jobbet som revisor?
3. Arbeider du i et selskap med mer eller mindre enn 1000 ansatte?

Spørsmål til case:

1. Foreslå totalvesentlighetsgrense for revisjon av regnskapet, samt eventuelle lavere vesentlighetsgrenser for bestemte regnskapselementer. Begrunn beløp og svar.
2. Hvordan fastsetter du arbeidsvesentlighetsgrensen i det videre revisjonsarbeidet? Forklar fremgangsmåten.
3. Ville du anbefalt ledelsen å rette alle oppdagede feil? (Uavhengig om feilen er vesentlig eller ikke)
4. Ville det vært nyttig at 100% av regnskapet ble gjennomgått og revidert?

Videre spørsmål:

5. I hvilken grad er fastsettelse av vesentlighetsgrenser en del av din hverdag?
6. Hvilke referanseverdi(er) pleier du å basere vesentlighetsgrenser på og hvilken prosentsats benyttes ved fastsettelse?
7. Utøver du skjønn ved fastsettelse av vesentlighet eller blir fastsettelsen mer mekanisk basert på gitte verdier?
8. Dersom du har arbeidet i både små og store revisjonsselskap, hva er den største forskjellen ved fastsettelse av vesentlighetsgrenser?
9. Hadde det vært hensiktsmessig om alle revisorer måtte følge samme metodikk for fastsettelse av vesentlighetsgrenser? (mekanisk fastsettelse)
10. Hvilke antakelser tar du om brukerne av regnskapet ved fastsettelse av vesentlighet?
11. Hvordan gjør du deg kjent med brukers forventninger til og toleranse for feil? og er det vanlig at brukerne involverer seg i fastsettelsen?
12. Hvordan kommuniserer du fastsettelsen av vesentlighet og vesentlig feilinformasjon til regnskapsbrukerne?
13. Hvordan tror du regnskapsbrukerne oppfatter vesentlighetsbegrepet?
14. Tror du brukerne av regnskapet har nok informasjon om vesentlighetsbegrepet?

Vedlegg 3: Intervju regnskapsbrukere

Generelt:

1. Hvilken bransje jobber du innenfor?
2. Hvilken stilling/tittel har du?
3. Hvor lenge har du jobbet i bransjen?
4. I hvor stor grad bruker du regnskap som hjelpemiddel i det arbeidet du utfører daglig?

Spørsmål til case:

1. Foreslå totalvesentlighetsgrense for revisjon av regnskapet, samt eventuelle lavere vesentlighetsgrenser for bestemte regnskapselementer. Begrunn beløp og svar.
2. Forventer du at alle oppdagede feil i regnskapet blir korrigert? (Uavhengig om feilen er vesentlig eller ikke)
3. For at du skulle oppnådd betryggende sikkerhet knyttet til regnskapet, mener du at hele regnskapet skulle blitt gjennomgått av revisor?

Videre spørsmål:

1. Hva mener du det er viktig at revisor legger vekt på ved revisjon av regnskapet?
2. Hvilke forhold har du til vesentlighetsbegrepet? Er dette noe du mener er sentralt i/for ditt arbeid?

Avkrysningsspørsmål: (helt enig, enige, uenig, helt uenig, vet ikke)

3. Du er opptatt av vesentlighet når du tar beslutninger på vegne av regnskapet
4. Revisor er tydelig i sin kommunikasjon når det kommer til fastsettelse av vesentlighet og vesentlig feilinformasjon.
5. Du er klar over og godt informert om begrepet vesentlighet.
6. Du vil ha ytterligere informasjon om begrepet.
7. Det er nyttig at revisor presenterer vesentlighetsgrensen i revisjonsberetningen
8. Det er knyttet tilstrekkelig sikkerhet til regnskapet etter at revisor har revidert det.
9. Alle revisorer burde følge samme metodikk for fastsettelse av vesentlighetsgrenser.
10. Vesentlighetsgrenser burde bli avskaffet slik at hele regnskapet blir revidert mot en høyere kostnad.

Det fremkommer av ISA 320 punkt 4 flere antakelser revisor gjør om brukerne av regnskapet ved fastsettelse av vesentlighet. I hvilken grad er du enig i de følgende antakelsene:

11. Du har rimelig kunnskap om forretningsmessige og økonomiske aktiviteter og regnskap og en vilje til å studere informasjonen i regnskapet med rimelig grundighet.
12. Du forstår at regnskapet er utarbeidet, presentert og revidert i forhold til vesentlighetsgrenser
13. Du erkjenner de iboende usikkerhetene ved måling av beløp basert på bruk av estimer, skjønn og vurdering av fremtidige hendelser.
14. Du fatter rimelige økonomiske beslutninger på grunnlag av informasjonen i regnskapet.

Dersom du har noe ekstra å tilføye kan du skrive dette i boksen under

Kilde: Ved utarbeidelsen av spørsmålene tok vi utgangspunkt i Doris de Rooij (2009) sin tidligere undersøkelse presentert i artikkelen *Materiality of misstatements from the perspective of the users of the financial statements – Narrowing the expectation gap between users and auditors*. Hentet 25.01.18 fra:

https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:-pNfsCOAmqMJ:https://repub.eur.nl/pub/15576/Accountability_rooij.pdf+&cd=1&hl=no&ct=clnk&gl=no

Vedlegg 4: Refleksjonsnotat 1

Marte Birkeland Sandvoll

Målet med dette refleksjonsnotatet er å reflektere over den kunnskapen og erfaringen jeg har opparbeidet meg gjennom mine to år på masterstudiet regnskap og revisjon - siviløkonom på Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder. Internasjonalisering, innovasjon og ansvar er tre kjerneområder Handelshøyskolen anser som sentrale og av betydning når vi skal ut i arbeidslivet. Hensikten med dette refleksjonsnotatet er derfor å knytte disse tre kjerneområdene med vår masteroppgave samt den kunnskapen og erfaringen jeg har tilegnet meg i løpet av min tid på Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder.

Sammendrag

Temaet for vår masteroppgave er vesentlighet og mer spesifikt vesentlighetsfastsettelse og vesentlighetsgrenser i et brukerperspektiv. Det er skrevet flere masteroppgaver om hvordan revisor fastsetter vesentlighetsgrenser. Fokuset ved utarbeidelse av oppgavens problemstilling var dermed å kunne belyse temaet vesentlighet fra et annet perspektiv. Målet med vår oppgave er å finne ut hvilken oppfatning regnskapsbrukere har av vesentlighetsbegrepet. Ettersom det har vært lite fokus på regnskapsbrukernes oppfatning av begrepet i revisjonslitteraturen og lite forskning på temaet, synes vi dette er noe som har vært interessant å studere.

I vår oppgave har vi benyttet en kombinasjon av kvalitativ og kvantitativ metode. Vi har benyttet kvalitativ metode i form av dybdeintervju av to revisorer og kvantitativ metode i form av spørreundersøkelse av fem regnskapsbrukere. Hovedhensikten med dybdeintervjuene var å undersøke hvilke tanker revisorene har om brukerne av regnskapet og hvordan de tilpasser seg regnskapsbrukernes ulike behov. Vi startet både intervjuene og spørreundersøkelsen med å gi et likt case med tilhørende informasjon og spørsmål. Det interessante å studere i den forbindelse var om det forelå noen forskjeller mellom hvordan revisor kontra regnskapsbruker fastsetter og oppfatter vesentlighet i praksis.

Undersøkelsen viser at regnskapsbrukernes kunnskap om vesentlighetsbegrepet er av varierende karakter, men at samtlige ønsker mer informasjon om begrepet. Dybdeintervjuene med revisorene viser at deres oppfatning er at regnskapsbrukerne ofte har lite kunnskap om begrepet og hvordan revisor tar i bruk vesentlighetsgrenser i revisjonen. Løsningen av det

praktiske caset viser at regnskapsbrukerne fastsetter en lavere totalvesentlighetsgrense enn det revisorene legger til grunn.

Internasjonalisering

Internasjonalisering handler i stor grad om den prosessen selskaper må gjennomgå for å øke sin involvering i internasjonale markeder. Internasjonalisering er sentralt for revisjonsbransjen da bransjen består av mange internasjonale aktører som benytter et internasjonalt rammeverk. Internasjonale revisjonsstandarder (ISA-er) skal brukes ved revisjon av finansiell informasjon. De internasjonale revisjonsstandardene er utgitt på engelsk av International Assurance and Auditing Standards Board (IAASB) i the International Federation of Accountants (IFAC). Den norske Revisorforeningen (DnR) har med tillatelse fra IFAC oversatt disse til norsk. Det er i tillegg utarbeidet nødvendige tilpasninger til norsk lovgivning og revisjonspraksis. Revisjonen i Norge er basert på det internasjonale rammeverket. De største revisjonsselskapene i Norge opererer internasjonalt og har kontorer over hele verden. Ved bruk av et internasjonalt rammeverk benyttes de samme “spillereglene” uavhengig av hvor i verden man befinner seg.

ISA 320 er sentral i vår oppgave og en stor del av teorikapittelet vårt er basert på den. Vi har valgt å fokusere på norske regnskapsbrukere og revisorer. Det er begrenset med forskning å finne om regnskapsbrukernes oppfatning av vesentlighetsbegrepet. Vi har likevel studert det som foreligger av tidligere forskning og sammenlignet våre funn med dette.

Undervisningen på masterstudiet har også vært preget av internasjonalisering. I fagene Finansregnskap 4 og Finansregnskap 5 lærte vi om og benyttet vi de internasjonale regnskapsstandardene (IFRS). I fagene Revisjon 1 og Revisjon 2 lærte vi om og benyttet vi de internasjonale revisjonsstandardene (ISA).

Innovasjon

Revisjonsbransjen er i stadig utvikling og innovasjon er sentralt for å møte fremtidens utfordringer. Innovasjon kan defineres som nyskapning eller fornyelse og innebærer å fornye eller lage noe nytt med den hensikt å skape noe som er av verdi for en person, en virksomhet eller samfunnet. Digitalisering og IT-revisjon er mer sentralt enn noen gang og dette er noe som preger dagens revisjonsbransje. Både revisjonsselskapene og selskapene som revideres har blitt mer digitale, noe som øker behovet for digital kompetanse. Mer kunnskap innen IT

og IT-revisjon kan bidra til en mer effektiv revisjon. Dette innebærer at det er nødvendig med økt opplæring av blant annet ulike IT-verktøy både for fremtidige revisorer, nåværende revisorer og revisjonskundene. En annen form for innovasjon i revisjonsbransjen er at lovene og reglene for revisjon kontinuerlig er i endring. Slike endringer er nødvendig for å møte behov i revisjonsbransjen og samfunnet generelt.

Innovasjon betyr også nytenkning. I vår oppgave har vi valgt å tenke nytt i den forstand at vi ønsker å sette et større fokus på regnskapsbrukerne og hvordan de oppfatter vesentlighetsbegrepet i revisjon. Hensikten med dette er at vi ønsker at oppgaven skal bidra til videre forskning rundt temaet og at regnskapsbrukernes forståelse av vesentlighetsbegrepet settes mer i fokus. En studie av hvordan regnskapsbrukerne oppfatter vesentlighetsbegrepet kan være av verdi for revisjonsselskapene, regnskapsbrukerne selv og samfunnet generelt.

Ansvar

Det følger av revisorloven at revisor er allmennhetens tillitsperson. Det innebærer at revisor skal ha en rolle i samfunnet som utenforstående kan stole på. Formålet med revisjon er nettopp å øke regnskapsbrukernes tillit til at regnskapet er uten vesentlig feil. For at regnskapsbrukerne skal ha tillit til revisors vurderinger og konklusjon, vektlegges revisors uavhengighet, samt kompetanse og kapasitet. Revisor må være uavhengig både av det reviderte foretaket og av alle interessentene rundt foretaket. I den forbindelse er ansvarlighet sentralt. Revisor skal sørge for at regnskapet til selskapene vedkommende reviderer er uten vesentlige feil og utarbeidet i samsvar med gjeldende rammeverk for finansiell rapportering. Brukerne av regnskapet er avhengig av at den finansielle informasjonen er korrekt slik at de på grunnlag av dette kan ta de riktige beslutningene. Revisor er dermed ansvarlig for å avgi en korrekt revisjonsberetning som gir et rettviseende bilde av den finansielle situasjonen til selskapet. Den norske revisorforeningen har også utarbeidet egne regler for etikk som medlemmer av foreningen skal følge. Revisor er, som nevnt, avhengig av tillit fra omverdenen og regler om etikk og etterlevelse av grunnleggende etiske prinsipper bidrar til å sikre denne tilliten.

Ansvarlighet er relevant for vår masteroppgave da den omhandler fastsettelse av vesentlighet og regnskapsbrukernes oppfatning av vesentlighetsbegrepet. Fastsettelse av vesentlighet er gjenstand for revisors profesjonelle skjønn. Revisor må i den sammenheng gjøre antagelser om hvem regnskapsbrukerne er, i hvilken sammenheng regnskapet vil bli brukt og

betydningen av feilinformasjon. Revisor må sørge for å fastsette en vesentlighetsgrense slik at regnskapsbrukerne føler at det er knyttet tilstrekkelig sikkerhet til at regnskapet er uten vesentlig feil.

Mine to år på masterstudiet har vært krevende, men til gjengjeld har jeg lært mye. Jeg er veldig fornøyd med at jeg valgte å ta en master i regnskap og revisjon da jeg mener kunnskapen jeg har opparbeidet meg gjennom disse to årene danner et godt fundament for en jobb som revisor.

Marte Birkeland Sandvoll, 15.05.2018, Kristiansand

Vedlegg 5: Refleksjonsnotat 2

Marthe Landelius

Temaet for oppgaven er vesentlighet og mer spesifikt vesentlighetsfastsettelse og vesentlighetsgrenser i et brukerperspektiv. Vi valgte dette temaet ettersom det er lite tidligere forskning på området og det som foreligger er av eldre karakter. Vesentlighet var også et tema som viste seg vanskelig å forstå i forelesninger og derfor noe vi ville se dypere på.

Problemstillingen i vår oppgave er: «Hvordan oppfatter regnskapsbrukere vesentlighetsbegrepet i revisjon?» For å besvare denne problemstillingen intervjuet vi to revisorer og fem regnskapsbrukere. Vi fant ut at regnskapsbrukerne forventer en lavere vesentlighetsgrense enn det revisor setter. Dette så vi klart gjennom løsningen av caset. Vi fant også ut at regnskapsbrukerne har forskjellig oppfatning av vesentlighetsbegrepet, men at alle synes det hadde vært hensiktsmessig med mer informasjon og kunnskap om begrepet. Dette samsvarer med tidligere forskning på området.

Innovasjon, internasjonalisering og ansvarlighet har vært sentrale temaer i flere av fagene i regnskap og revisjon. Disse temaene er spesielt blitt fremhevet i finansregnskapsfagene og revisjon en og to. Dette er også temaer som er sentrale å vurdere opp mot revisjonsyrke.

Ansvarlighet er sentralt innenfor revisjon. Revisorloven §1-2 fremhever at revisors rolle er å være allmennhetens tillitsperson. Revisor skal være objektiv og samtidig opptre med integritet og aktsomhet. Revisor har ett ansvar for at regnskapsbrukerne får korrekt informasjon om regnskapet. Revisorloven kapittel fire og den norske revisorforeningen fremstiller strenge krav og normer om etikk som skal sikre revisors uavhengighet. I tillegg har revisorforeningen en liste over trusler som kan få revisor til å opptre uetisk. Disse er egeninteressesetrusler, egenkontrolltrussel, fortrolighetstrussel og presstrusler. De har også inkludert forhåndsregler for å sikre at prinsippene ikke blir truet av disse omstendighetene. I det videre vil jeg presentere to eksempler på situasjoner hvor revisor kan komme ovenfor en etisk problemstilling. Når revisor gir rådgivning som tilleggstjeneste til en revisjonsklient kan det oppstå en interessekonflikt og dermed gå utover revisors uavhengighet og objektivitet. Det er derfor viktig at revisor ikke kommer i en situasjon hvor vedkommende reviderer sine egne råd. Revisorloven har inkludert en sterk bestemmelse som skal sikre at dette ikke skjer. Loven presiserer at revisor ikke skal yte tjenester som går innenfor virksomhetens ledelse- og kontrolloppgaver. En annen situasjon kan være at en revisjonsklient står for en stor del av

revisjonsselskapet eller revisors honorar. Revisor kan i denne situasjonen være avhengig av dette honoraret og derfor gi en ren revisjonsberetning som unnlater å nevne feilene. Det er derfor regler i revisorloven § 4-6 om at revisjonshonoraret til revisor ikke skal utgjøre en så stor del av det samlede revisjonshonoraret slik at uavhengigheten og objektiviteten trues.

Revisjonsyrke og revisjonens innhold blir stadig mer globalt og internasjonalt. Store revisjonsselskaper som PwC, Deloitte, KPMG og EY har avdelinger og kontorer i flere land. Mange land, inkludert Norge, tar i bruk et internasjonalt rammeverk. De internasjonale standardene (ISA) blir brukt av revisorer ved utførelse av revisjonen og gjør det lettere å sammenligne revisjon med andre land som følger de samme ISA-ene. I vår oppgave tok vi utgangspunkt i norske revisorer og regnskapsbrukere som informanter, men sammenlignet svarene med sekundærdata om samme tema fra utlandet.

Innovasjon kan sees i sammenheng med nytenking. Revisjonsstandardene utvikles og endres stadig vekk slik at revisorene må holde seg oppdatert og endre seg. Revisjonsbransjen står også ovenfor endringer. De største endringene er knyttet til digitalisering og IT-revisjon. Revisjonsselskapene er nødt til å tenke nytt for å holde på kundene sine og samtidig ikke havne bakpå de andre selskapene.

Til slutt må det nevnes at innovasjon, internasjonalisering og ansvarlighet også har vært sentrale momenter i arbeidet med masteroppgaven. For det første var vi opptatt av å tenke nytt når det kom til temaet for oppgaven. Videre undersøkte vi internasjonal forskning og teori. For å gjennomføre oppgaven var det nødvendig at vi var ansvarlige ovenfor hverandre og samtidig ansvarlige for å overholde ulike tidsfrister og krav.

Marthe Landelius, 15.05.2018, Kristiansand.